

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

**A PARTICIPAÇÃO DO PROFISSIONAL DE CONTABILIDADE NO PROCESSO
DE GESTÃO E AUDITORIA AMBIENTAL**

Trabalho de conclusão de curso submetido ao
Departamento de Ciências Contábeis da
Universidade Federal de Santa Catarina para
obtenção do grau de Bacharel em Ciências
Contábeis

Acadêmico : THALES FERNANDO SCHMITT RODRIGUES GOULART

Orientador : LUIZ ALBERTON M.Sc

Florianópolis - Santa Catarina - Junho de 2001

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**PARTICIPAÇÃO DO PROFISSIONAL DE CONTABILIDADE NO
PROCESSO DE GESTÃO E AUDITORIA AMBIENTAL**

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao Departamento de Ciências Contábeis, do Centro Sócio Econômico, da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

ACADÊMICO: THALES FERNANDO SCHMITT RODRIGUES GOULART
ORIENTADOR: LUIZ ALBERTON M.Sc

FLORIANÓPOLIS – SC

2001

A PARTICIPAÇÃO DO PROFISSIONAL DE CONTABILIDADE NO PROCESSO DE GESTÃO E AUDITORIA AMBIENTAL

THALES FERNANDO SCHMITT RODRIGUES GOULART

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média de 9,0... atribuída pela banca constituída pelos professores abaixo mencionados.


Florianópolis, 28 de Julho de 2001.....


Prof. Luiz Felipe Ferreira M.Sc
Coordenador de Monografia do CCN

Professores que compuseram a banca :


Prof. Luiz Alberton M.Sc
Orientador


Prof. Alexandre Zordan da Veiga
Membro


Prof. Silvio Lehnkuhl Meyer
Membro

É fácil ganhar dinheiro, se é dinheiro que você deseja. No entanto, com poucas exceções, o que as pessoas querem não é dinheiro. Querem o fausto, querem amor e admiração.

John Steinbeck

AGRADECIMENTOS

A minha mãe Eliana, pelo amor que tem por mim, pela compreensão nos momentos difíceis e pelo incentivo para seguir em frente.

A minha noiva Lizandra, que me auxiliou durante o curso e me ajudou nas horas em que eu mais precisava.

Ao professor Luiz Alberton, pelo tempo dedicado ao desenvolvimento deste trabalho e pelos conhecimentos que adquiri no seu convívio.

As professoras Jane e Lúcia, pelo tempo dedicado a revisão do trabalho.

A todos aqueles que, mesmo de uma forma mais oculta, contribuíram para minha formação.

ABREVIATURAS

ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas

BS 7750 – *British Standard* N° 7750

CCI – Câmara de Comércio Internacional

CCPA – *Canadian Chemical Producer Association*

CONMETRO – Conselho Nacional de Metrologia

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CRC – Conselho Regional de Contabilidade

IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores

ISO – Organização Internacional de Normalização

OMC – Organização Mundial do Comércio

PIB – Produto Interno Bruto

PNUD – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento

SGA – Sistema de Gestão Ambiental

IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Vantagens e Desvantagens da Auditoria Ambiental.....	13
Quadro 2 – Descrição dos Quesitos.....	21
Quadro 3 – Conceito das Ferramentas de Auditoria Ambiental.....	23
Quadro 4 – Definição de Auditoria de Acordo com a Extensão.....	32
Quadro 5 – Definição de Auditoria Conforme a Profundidade dos Exames.....	32
Quadro 6 – Definição de Auditoria Conforme a sua Natureza.....	33
Quadro 7 – Definição de Auditoria Conforme os Fins a que se Destina.....	33

RESUMO

Esta monografia estuda as perspectivas de participação dos profissionais de contabilidade no processo de gestão e auditoria ambiental, mostra os conceitos, teorias e práticas de Auditoria de Gestão Ambiental e verifica as inter-relações dos sistemas contábeis com esta modalidade de auditoria. Para a realização da pesquisa foram consultados livros, e revistas que tratavam sobre o assunto.

No Brasil a profissão de Auditor Contábil ainda não está regulamentada, porém este cargo é privativo ao Bacharel em Ciências Contábeis, de acordo com as normas que estabelecem a competência profissional do auditor, exaradas pelo Decreto-lei nº - 9.295, de 27 de maio de 1946. Por isso foi desenvolvida tal pesquisa, pois qual a explicação de profissionais de outras áreas estarem mais preocupados com o assunto do que os contadores. Então surge o questionamento: Será que os profissionais de contabilidade estão aptos a desenvolver tal função.

SUMÁRIO

ABREVIATURAS.....	iv
LISTA DE QUADROS.....	v
RESUMO.....	vi
1. INTRODUÇÃO.....	1
1.1 Assunto.....	1
1.2 Tema.....	2
1.3 Problema.....	2
1.4 Justificativa.....	2
1.5 Objetivos.....	4
1.6 Limitações da Pesquisa.....	4
1.7 Metodologia.....	4
2. REVISÃO TEÓRICA.....	6
2.1 Evolução da Auditoria Ambiental.....	6
2.2 Sistema de Gestão Ambiental.....	7
2.3 Auditoria Ambiental.....	9
2.4 Vantagens e Desvantagens em Aplicar Auditoria Ambiental.....	12
2.5 Itens Essenciais à Aplicação da Auditoria Ambiental.....	15
2.6 Auditoria Ambiental e Legislação.....	16
2.6.1 BS - 7750 (British Standard nº 7750, Norma Inglesa de Gerenciamento Ambiental.....	16
2.6.2 Norma Ambiental da União Européia.....	16
2.6.3 ISSO 14000 - Norma de Qualidade Ambiental da International Organization for Standardization.....	17
2.7 Planejamento e Condução da Auditoria Ambiental.....	18
2.8 Planejamento da Auditoria Ambiental.....	20
2.8.1 Definição do Objetivo.....	20
2.8.2 Definição do Escopo.....	20
2.8.3 Definição dos Critérios.....	21
2.8.4 Seleção da Equipe de Auditores.....	21
2.8.5 Preparando a Auditoria Ambiental.....	22
2.8.6 Aplicação da Auditoria no Local.....	23
2.8.7 Apresentação dos Resultados.....	23
3. EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CONTABILIDADE E DA AUDITORIA.....	25
3.1 Conceito de Contabilidade.....	26
3.1.1 Objetivos.....	26
3.1.2 Relatórios Contábeis.....	26
3.1.3 Demonstrações Contábeis.....	27
3.1.4 Usuários da Contabilidade.....	27

3.2 Histórico da Auditoria	27
3.2.1 Principais Marcos ou Acontecimentos	28
3.2.2 Evolução da Auditoria	29
3.2.3 Conceito de Auditoria	30
3.2.4 Motivo para a Realização de Auditorias	30
3.2.5 Formas de Auditoria	31
3.2.6 Auditoria Externa	33
3.2.7 Auditoria Interna	34
3.3 Procedimentos de Auditoria	34
3.3.1 Sistema de Controles Internos	34
3.3.2 Planejamento de Auditoria	35
3.3.3 Programa de Auditoria	35
3.3.4 Papéis de Trabalho	36
3.3.5 Forma e Conteúdo dos Papéis de Trabalho	36
3.2.6 Confidencialidade, Custódia e Propriedade dos Papéis de Trabalho	37
4. O AUDITOR E A AUDITORIA CONTÁBIL VERSUS AMBIENTAL	38
4.1 A Profissão	38
4.2 Formação Acadêmica do Bacharel em Ciências Contábeis no Brasil	39
4.3 Exame de Suficiência para Obtenção do Registro Profissional de Contabilista	40
4.4 Qualificação Profissional	40
4.5 Ética Profissional	42
4.6 Profissão Contábil, Estratégia e Novos Conhecimentos	43
5. CONCLUSÃO	44
6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	46

1 INTRODUÇÃO

1.1 Assunto

Com as novas concepções a respeito da gestão empresarial, surge a necessidade de intensificar as políticas de qualidade. Dentro deste contexto, existe uma maior preocupação com a interação entre meio ambiente e empresa.

Esta nova tendência vem tomando cada vez mais força por parte de governos, associações de classes e grandes empresas, os quais promovem campanhas para a preservação do planeta.

As grandes empresas que aderiram as campanhas fazem-no porque estão conscientes das conseqüências a que estão sujeitas as empresas destruidoras do meio ambiente, que não se refletem apenas nas multas aplicadas pela legislação, mas também no risco a sua própria sobrevivência, pois é do meio ambiente que a maioria delas retiram a matéria-prima que transformam em riqueza.

Em conseqüência disto, medidas de prevenção as quais têm influência no patrimônio estão sendo tomadas pelas empresas para melhorar a sua integração ao meio ambiente. Desta forma a contabilidade está assumindo a responsabilidade de tratar de questões correlacionadas ao meio ambiente.

O mercado consumidor está globalizado e é mais exigente, então surge a necessidade de produzir dentro de padrões que são aceitos mundialmente e, com isso, cada vez mais empresas buscam a certificação ambiental para garantir a qualidade do produto e a conquistar a credibilidade do consumidor. A certificação ambiental funciona como um atestado de que o produto está em conformidade ambiental desde o projeto, passando pelo processo e serviço pós-venda, até o sucateamento, ou seja, do “berço ao túmulo”.

A confiabilidade deste certificado é fator importante, então a auditoria ambiental surge como uma ferramenta de verificação de procedimentos, análise e aconselhamento para este processo de certificação. Além disso a auditoria é mantida permanentemente nos setores produtivos das empresas e nos sistemas de gestão ambiental.

1.2 Tema

Esta monografia tem como tema “A Participação do Profissional de Contabilidade no Processo de Gestão e Auditoria Ambiental” .

1.3 Problema

Esta pesquisa buscou responder aos seguintes questionamentos:

Quais os critérios que devem ser observados para os profissionais de contabilidade poderem realizar uma Auditoria de Gestão Ambiental? Existe relação entre Auditoria Ambiental e Auditoria Contábil?

O pesquisador, tendo selecionado o assunto, foi em busca de bibliografias que falassem a respeito. Constatou que a grande maioria do material existente era escrito por profissionais de outras áreas que não a contábil. Então, surgiu o questionamento: um profissional com formação na área Contábil não estaria apto a desenvolver a função de Auditor Ambiental ou a classe contábil não empreendeu neste novo cenário.

1.4 Justificativa

Neste processo de evolução da mentalidade empresarial, a classe contábil vem adquirindo espaço, especialmente na área da Auditoria Ambiental que deve ter características específicas. A norma ISO 14012 – “Diretrizes para Auditoria Ambiental” sinaliza que, para dar suporte à aplicação de auditorias ambientais e à implantação de sistemas de gestão ambiental, é necessário estabelecer diretrizes para a qualificação de auditores ambientais, cuja orientação é o objetivo da norma.

As empresas buscam a qualidade total, que requer o acompanhamento do processo de fabricação do produto, passo a passo, até a sua entrega ao cliente. Embutido no espírito da qualidade total está o princípio da preservação do meio ambiente. Disso decorre que as empresas que agredem o meio ambiente acabam agredindo o cliente, o fornecedor, os colaboradores, a sociedade em geral e, conseqüentemente a si próprias. Diante disto, ecologia e produtividade terão de andar juntas, tornando o produto mais competitivo no mercado.

Atualmente, algumas estratégias empresariais vêm sendo postas em prática para tornar as empresas mais competitivas e adequar suas atividades ao meio ambiente onde estão instaladas. Desta forma, a estrutura produtiva passa a sofrer alterações permanentes no sentido de minimizar custo e preço final, aperfeiçoar o sistema de garantia da qualidade do processo, do produto e dos serviços ao consumidor, aumentar a produtividade e garantir a proteção ambiental na produção.

Diante da busca, pelas empresas, da certificação em sistemas de qualidade, surgiu a necessidade de gestão ou gerenciamento ambiental de uma organização. Seja pelo aumento da pressão do mercado, seja pelo aumento da consciência do setor produtivo de sua responsabilidade pela preservação e proteção do meio ambiente, da saúde e da segurança do homem. Assim, as estratégias empresariais atentaram-se aos conceito de gestão ambiental.

Em conseqüência disto, a certificação ambiental começou a ocupar um espaço crescente na organização e no planejamento das atividades industriais, tornando-se um fator de qualidade do produto para o mercado. Em processo paralelo, o aumento da consciência ambiental do consumidor fez com que este exigisse, além de um produto de qualidade, um produto que no seu ciclo de vida respeitasse o meio ambiente.

Diante deste contexto, o mercado sente a necessidade de profissionais com um perfil apto a oferecer serviços diferenciados. Dentre estes novos trabalhos, como já foi dito, pode-se destacar a Auditoria de Gestão Ambiental. É aí que, acreditamos, se enquadra o contador. Este fato deu origem ao presente trabalho de pesquisa.

1.5 Objetivos

1.5.1 Objetivos Gerais

Em sua abrangência, este estudo objetivou abordar os conceitos, as teorias e as práticas da Auditoria de Gestão Ambiental e de sistemas contábeis, para verificar suas inter-relações.

1.5.2 Objetivos específicos

Do exposto ocorreu a necessidade de:

- a) identificar os conceitos de Gestão Ambiental;
- b) identificar os conceitos, teorias e técnicas de Auditoria Ambiental;
- c) identificar os conceitos, teorias e técnicas de Auditoria Contábil;
- d) verificar as inter-relações entre Auditor Ambiental e Auditor Contábil.

1.6 Limitações da Pesquisa

O presente estudo resultou de uma pesquisa de natureza bibliográfica e apresentará os aspectos da Auditoria de Gestão Ambiental e Auditoria Contábil.

Disto decorreu a dedicação à pesquisa no decorrer de dois semestres (2000/2 e 2001/1), tempo que foi destinado ao levantamento da bibliografia disponível, à compilação das informações relevantes sobre o tema e à redação da monografia.

1.7 Metodologia

O conhecimento surge da necessidade que as pessoas sentem de se aprofundar em determinadas áreas do próprio conhecimento.

Segundo GALLIANO (1986, p.17), conhecer “É estabelecer uma relação entre a pessoa que conhece e o objeto que passa a ser conhecido”.

São várias as formas de conhecimento, porém para o trabalho que aqui segue foi utilizado o conhecimento científico, que se distingue dos demais, por ser transmitido de modo racional, dentro de um processo conduzido por procedimentos científicos.

O conhecimento científico vem explicar, através de teorias e fatos do cotidiano, o que ocorre na prática da vida em sociedade. O avanço deste conhecimento pressupõe a pesquisa científica.

A pesquisa deve ser direcionada a separar as diferenças existentes entre o problema e a solução, dessa forma contribuindo para a solução de conflitos econômicos, políticos, sociais e científicos.

Segundo LAKATOS (1986, p.44), A pesquisa pode ser considerada um procedimento formal com método de pensamento reflexivo que quer um tratamento científico e se constitui no caminho para se conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais”.

CERVO E BERVIAN (1983) definem pesquisa como uma atividade voltada para a solução de problemas, pelo emprego de processos científicos. Através da pesquisa executada por métodos científicos, é possível buscar respostas a dúvidas e a solução de problemas, com respaldo no conhecimento adquirido no decorrer do processo.

Dentro do campo da pesquisa a construção de uma monografia é uma forma de viabilizar os objetivos do pesquisador, pois tal processo segue uma metodologia científica sobre o desenvolvimento de um tema específico, pelo qual o autor deverá pesquisar o que foi desenvolvido sobre o assunto e, com isso, achar respostas para seus questionamentos que estão dentro dos objetivos aos quais ele pretende chegar.

Segundo LAKATOS (1986, p.150), “monografia é um estudo sobre um tema específico ou particular, com suficiente valor representativo e que obedece a rigorosa metodologia. Investiga determinado assunto não só em profundidade, mas em todos os seus ângulos e aspectos, dependendo dos fins a que se destina.”

A técnica utilizada na construção desta monografia foi a pesquisa bibliográfica em livros e periódicos, para verificar a inter-relação entre Auditor Ambiental e Auditor Contábil, pela técnica de análise comparativa.

2 REVISÃO TEÓRICA

2.1 Evolução da Auditoria Ambiental

A auditoria ambiental, considerada como uma ferramenta de verificação de cumprimento de requisitos da gestão ambiental, teve seu surgimento na década de 70 em empresas americanas impulsionadas pela crescente pressão exercida pela legislação daquele país.

O surgimento e a evolução da auditoria ambiental deu-se, segundo ROVERE (2000, p.03) quando médicos, através de exames, constataram que uma funcionária de uma empresa apresentava como sintoma vertigens, em virtude da contaminação com pesticidas produzidos na indústria química *Allied Chemical Corporation*, o que fez com que ela fosse uma das primeiras a implementar esta ferramenta devido às pressões das agências reguladoras, em 1977, em sua unidade, *Life Science Product's kepone*, em *Hopewell*, Virgínia. O processo de auditoria acabou por culminar no fechamento da unidade. Além da preocupação com a conformidade legal de suas atividades, essas organizações estavam preocupadas em identificar os potenciais riscos à saúde pública e ao meio ambiente, gerados pelo processo produtivo ou pela prestação de serviços.

Com o vazamento de gás tóxico, em 1984, em *Bhopal*, na Índia, que causou cerca de duas mil mortes, a indústria química criou o Programa de Atuação Responsável (*Responsible Care*).

A Atuação Responsável foi criada no Canadá, pela *Canadian Chemical Producer Association* (CCPA), em 1984. Desde então, o programa vem sendo implantado em diversos países nas indústrias químicas em operação, tornando-se um instrumento de gerenciamento

ambiental e de prevenção de acidentes, ou seja, uma ferramenta de proteção ambiental, segurança e apoio à saúde ocupacional do trabalhador e 'a saúde da população.

Hoje a gestão empresarial busca promover um desenvolvimento sustentável, equilibrando o sistema o meio ambiente e os meios político, econômico e social. Esta nova postura é fruto de uma maior conscientização dos consumidores em relação à manutenção de um meio ambiente saudável, de uma maior rigidez da legislação e da atuação dos órgãos reguladores ambientais.

Segundo ROVERE (2000), em resposta a este novo quadro de exigências do mercado, descreve-se a consciência ambiental por parte das empresas da seguinte forma: em um primeiro momento, as empresas se viram obrigadas a cumprir as exigências normativas e legislativas de órgãos relacionados com o meio ambiente. Nessa fase eram instalados equipamentos de controle da poluição do ar, sistemas de esgotos e tanques de contenção e armazenamento de dejetos, porém tais medidas se mostraram muito ineficientes e tinham um custo muito alto. Num segundo momento, foram implementadas funções gerenciais de controle ambiental no processo produtivo e, finalmente, deu-se a implantação de uma função gerencial global chamada de gestão ambiental da empresa, cujos princípios eram a prevenção de práticas poluidoras e impactantes do meio ambiente. Os cuidados passaram para a seleção de matérias-primas e de fornecedores, para o desenvolvimento de novos processos de produção e de produtos menos poluidores, a conservação de energia, o reaproveitamento de resíduos pela reciclagem, e a integração da empresa com o seu entorno.

Desta forma, a gestão ambiental tornou-se uma das estratégias empresariais.

2.2 Sistema de Gestão Ambiental

O sistema de gestão ou gerenciamento ambiental é um instrumento com procedimentos semelhantes em qualquer nível gerencial de uma empresa moderna, como por exemplo, gestão financeira, de produção, de marketing, de recursos humanos etc.

Um sistema de gestão ambiental corresponde a um conjunto de procedimentos utilizados para se obter um melhor desempenho ambiental, isto é, obter resultados positivos com relação aos impactos que poderiam estar ocorrendo caso não fosse implementado tal sistema. O sistema de gestão ambiental, em sua essência, prescreve o gerenciamento do uso

racional de matérias-primas, insumos, energia, água, ar e também a preocupação com processos produtivos que causem menores danos à natureza, mediante a redução de lixo e da degradação ambiental em geral.

A implementação do sistema de gestão ambiental pode contribuir como estratégia para melhoria contínua da imagem da empresa diante do público interno e externo, possibilita a conquista de novos mercados, vislumbrando sucessos futuros e é um processo de melhoria contínua. Esses pontos por si só evidenciam a importância da implementação de um sistema de gestão ambiental nas empresas.

Para a implantação da gestão ambiental é preciso que a empresa trace objetivos. Para que o sistema se torne mais eficiente, segundo JUCHEM (1995, p.34), os principais objetivos da gestão ambiental podem ser definidos como:

- a) Gerir as tarefas relacionadas a políticas, diretrizes e programas relacionados ao meio ambiente interno e externo da companhia;
- b) Manter, em geral em conjunto com a área de segurança do trabalho, a saúde dos trabalhadores;
- c) Produzir, com a colaboração de toda cúpula dirigente e os trabalhadores, produtos ou serviços ambientalmente compatíveis;
- d) Colaborar com setores econômicos, a comunidade e os órgãos ambientais para que sejam desenvolvidos e adotados processos produtivos que evitem ou minimizem agressões ao meio ambiente.

Além dos objetivos, JUCHEM (*idem*) enumera também as finalidades básicas da gestão ambiental empresarial:

- a) Assegurar a economia e o uso racional de matérias-primas e insumos, destacando-se a responsabilidade ambiental das empresas;
- b) Demonstrar aos consumidores informações quanto à compatibilidade ambiental dos processos produtivos e dos seus produtos ou serviços;
- c) Estimular campanhas institucionais da empresa com destaque para a conservação e a preservação da natureza;
- d) Dar credibilidade a acionistas, fornecedores e consumidores para demonstrar o desempenho empresarial na área ambiental;
- e) Orientar novos investimentos privilegiando setores com oportunidades em áreas em que minimizem danos ambientais.

Sobre os objetivos e finalidades cabe ressaltar que ambos devem estar em consonância com as atividades empresariais para garantir um bom gerenciamento ambiental.

Recentemente, a certificação ambiental passou a ocupar espaço relevante dentro do planejamento das atividades industriais, pois os produtos e ou serviços ofertados pelas empresas devem satisfazer as necessidades do cliente, que exige que o produto que está consumindo em nenhuma parte do processo tenha agredido o meio ambiente. Isto serve como parâmetro para saber se o produto foi fabricado dentro de rigorosos padrões de qualidade.

A certificação ambiental ou a aplicação de um selo verde serviria como um atestado de garantia que o produto foi fabricado em conformidade com todo um conjunto de exigências, instruções, normas técnicas e legislação vigentes, promulgadas por autoridades e órgãos governamentais, comissões ou empresas para o tipo de atividade e região.

Diante deste contexto, surge a auditoria como uma ferramenta alternativa para este processo de certificação, com a finalidade de dar-lhe confiabilidade.

2.3 Auditoria Ambiental

Com a implantação de um sistema de gestão ambiental, surge a auditoria ambiental, como uma ferramenta de verificação do que foi estabelecido como política, objetivos e metas da empresa. Sobre auditoria ambiental ROVERE (2000, p. 8) tem o seguinte posicionamento:

A auditoria é um instrumento que tem história recente no campo ambiental. Ela inicialmente foi utilizada para uma avaliação sistemática da atividade produtiva que tivesse algum risco potencial de acidente. As verificações periódicas que se tornaram rotineiras passaram a ser sistematizadas e evoluíram para um monitoramento contínuo do processo, influenciando nos procedimentos adotados para a operação das plantas industriais. Ficou claro que o novo instrumento se consolidava, passando a ter uma função interativa: ao mesmo tempo que avaliava, identificava as distorções no conjunto de etapas do processo produtivo.

Segundo JUCHEM (1995, p. 47):

Auditoria ambiental é uma das maneiras para se analisar e avaliar a variável ambiental, a qual deve ser considerada um elemento fundamental nas atividades do dia-a-dia das empresas para que elas possam manter a continuidade dos negócios de uma forma ambientalmente compatível, pois se numa auditoria contábil-financeira procura-se saber como andam o patrimônio, as finanças e os lucros da empresa, na auditoria ambiental procura-se saber como anda a sua saúde ambiental, inclusive considerando-se o seu passivo ambiental.

Assim sendo, não se pode confundir auditoria ambiental com avaliação de desempenho ambiental, pois enquanto a auditoria desenvolve um trabalho de verificação, a avaliação de desempenho ambiental preocupa-se em avaliar o desempenho, isto é, realizar um trabalho de medição.

O conceito de auditoria ambiental é definido por ROVERE (2000, p.13) como:

É um instrumento usado por empresas para auxiliá-las a controlar o atendimento a políticas, práticas, procedimentos e / ou requisitos estipulados com o objetivo de evitar a degradação ambiental. Ela tem despertado crescente interesse na comunidade empresarial e nos governos, sendo considerada ferramenta básica para a obtenção de maior controle e segurança do desempenho ambiental de uma empresa, bem como, para evitar acidentes.

Comparando auditoria com outras atividades, pode-se entender melhor seu conceito. Tome-se, por exemplo, um exame médico; o médico faz uma verificação no paciente para diagnosticar seu estado de saúde e, através desta verificação, é possível emitir um atestado. Quanto ao médico, este deve ser um especialista no objeto de exame para poder fazer uso de julgamento profissional. A auditoria também pode ser analisada desta forma, pois ela é um exame realizado por um auditor (profissional altamente qualificado), que verifica o “estado de saúde” da empresa. Caso seja detectada alguma anomalia, a empresa passará por um tratamento e será submetida a novas auditorias.

A auditoria pode ser geral, em toda empresa, ou específica, em determinados setores. A determinação do tipo de auditoria a ser realizada está relacionada aos seus objetivos. Dentre as categorias mais aplicadas ROVERE (2000) destaca:

- a) Auditoria de Conformidade Legal – Avalia a adequação da unidade auditada com a legislação e os regulamentos aplicáveis;
- b) Auditoria de Desempenho Ambiental – objetiva avaliar a conformidade da unidade auditada com a legislação, os regulamentos aplicáveis e indicadores de desempenho ambiental setoriais aplicáveis à unidade;
- c) Auditoria de Sistema de Gestão Ambiental – avalia o cumprimento dos princípios estabelecidos no Sistema de Gestão Ambiental (SGA) da empresa e sua adequação e eficácia;

- d) Auditoria de Certificação – tem por objetivo avaliar a conformidade da empresa com princípios estabelecidos na norma pela qual a empresa esteja desejando se certificar. o caso da auditoria de certificação ambiental pela Série ISO 14000, esta é muito semelhante à auditoria de SGA, porém deve ser conduzida por uma organização comercial e contratualmente independente da empresa, de seus fornecedores e clientes e credenciada por um organismo competente;
- e) Auditoria de Descomissionamento – avalia os danos ao ecossistema e à população do entorno de alguma unidade empresarial em consequência de sua desativação (paralisação definitiva de suas atividades);
- f) Auditoria de Responsabilidade – objetiva avaliar o passivo ambiental das empresas, ou seja, suas responsabilidades ambientais efetivas e potenciais. É geralmente usada nas ocasiões de fusões, aquisições diretas ou indiretas ou de refinanciamento de empresas. Sua aplicação indica ao futuro comprador, parceiro ou sócio os possíveis riscos e responsabilidades, valorando-os monetariamente, sempre que possível. A avaliação do passivo ambiental inclui: multas, taxas e impostos ambientais a serem pagos; gastos para implantação de procedimentos e tecnologias que possibilitem o atendimento às não-conformidades; dispêndios necessários à recuperação da área degradada; e indenização da população afetada;
- g) Auditoria de Sítios – é destinada a avaliar o estágio de contaminação de um determinado local;
- h) Auditoria Pontual – destinada a otimizar a gestão dos recursos, a melhorar a eficiência do processo produtivo e, conseqüentemente, minimizar a geração de resíduos, o uso de energia ou de outros insumos.

Segundo a Resolução nº 08/92 do Conselho Nacional de Metrologia, Normatização e Qualidade Industrial –CONMETRO-, quando o objeto da auditoria é a certificação de conformidade de um produto, processo ou serviço com uma norma ou outro documento normativo, a auditoria ambiental pode ser assim classificada:

- a) Auditoria de Primeira Parte – constitui-se de declaração feita pela própria empresa, atestando, sob a sua exclusiva responsabilidade, que um produto, processo ou serviço está em conformidade com uma norma ou outro documento normativo especificado;
- b) Auditoria de Segunda Parte – dá-se quando o comprador (segunda parte) avalia o seu fornecedor, verificando se o produto, processo, serviço e sistema está em conformidade com uma norma ou outro documento normativo especificado;
- c) Auditoria de terceira parte – realiza-se quando uma terceira parte (independente das partes envolvidas) dá garantias, por escrito, de que o produto, processo ou serviço está de acordo com as exigências especificadas.

2.4 Vantagens e Desvantagens em Aplicar Auditoria Ambiental

A auditoria ambiental, assim como qualquer outro procedimento de avaliação, possui vantagens e desvantagens. Estima-se que as vantagens são maiores que as desvantagens, pelo menos para o meio ambiente e a sociedade.

Quando existem recursos disponíveis e comprometimento por parte da direção da empresa, a auditoria ambiental é executada para detectar as não-conformidades e corrigi-las. ROVERE (2000) e JUCHEM (1995) enumeram as principais vantagens e desvantagens da auditoria ambiental apresentadas no quadro 1.

Quadro 1: Vantagens e Desvantagens da Auditoria Ambiental

Vantagens	Desvantagens
Identificação e registro das conformidades e das não-conformidades com a legislação, com regulamentações e normas e com a política ambiental da empresa (caso exista)	Necessidade de recursos adicionais para implementar o programa de auditoria ambiental
Prevenção de acidentes ambientais	Indicação de falsa sensação de segurança sobre os riscos ambientais, caso a auditoria seja conduzida de forma inexperiente ou incompleta
Construção de melhor imagem da empresa junto ao público, à comunidade e ao setor público	Possibilidade de que as indústrias sofram pressões de órgãos governamentais e de grupos ambientais para demonstrar os resultados da auditoria ambiental
Provisão de informação à alta administração da empresa, evitando-lhes surpresas	Seus resultados podem ser usados como informação para desinformar o público (segundo interesses da empresa)
Assessoramento aos gestores na implementação da qualidade ambiental na empresa, e alocação de recursos (financeiro, tecnológico, humano) destinados ao meio ambiente na empresa, segundo as necessidades de proteção do meio ambiente e as disponibilidades da empresa.	Possibilidade de incorrer em dispêndio inesperado e expressivo de recursos para atender às não-conformidades detectadas na auditoria ambiental.
Avaliação, controle e redução do impacto ambiental da atividade	Necessidade de fornecimento de informações ambientais consideradas confidenciais pela empresa em caso de sua responsabilização civil
Minimização dos resíduos gerados e dos recursos usados pela empresa Promoção do processo de conscientização ambiental dos empregados	Influência negativa sobre o preço e a negociação, em caso de venda ou fusão da empresa

Continuação Quadro 1

Vantagens	Desvantagens
Produção e organização de informações ambientais consistentes e atualizadas do desempenho ambiental da empresa, que podem ser acessadas por investidores e outras pessoas físicas ou jurídicas envolvidas nas operações de financiamento e/ou nas transações da unidade auditada	
Facilidade na comparação e intercâmbio de informações entre as unidades da empresa	
Proteção à empresa contra eventuais ações de responsabilidade civil	
Melhora da higiene e segurança dos empregado	

Fonte: Adaptado de ROVERE, Emílio Lébrea La, Manual de Auditoria Ambiental; JUCHEM, Peno Ari. Gestão Ambiental

Com relação aos benefícios apresentados, todos têm sua importância, porém o simples fato de poder produzir maximizando os recursos disponíveis, diminuindo e reciclando os resíduos, contribuindo para uma melhor qualidade de vida da sociedade e não comprometendo o desenvolvimento de gerações futuras já bastaria para elencar os benefícios da implementação de uma gestão e auditoria ambiental.

Decidir se vai ou não fazer o gerenciamento ambiental ou auditoria ambiental, em princípio, é atribuição da alta administração. Como foi elencado anteriormente, existem vantagens e desvantagens, cabe analisá-las e adaptá-las à realidade da empresa para que sua administração possa tomar a decisão certa. Esta decisão será influenciada principalmente por uma série de variáveis como: porte da empresa, organograma e legislação ambiental existente.

2.5 Itens Essenciais à Aplicação da Auditoria Ambiental

Para a aplicação da auditoria ambiental, é importante que se defina clara e objetivamente o seu escopo, bem como a identificação dos envolvidos clientes, equipe de auditoria e auditados.

Para uma execução eficiente de auditoria é necessário, segundo ROVERE (2000, p.50):

- a) destinar recursos suficientes para apoiar a auditoria;
- b) obter adequada informação a respeito do objeto de auditoria que permita definir critérios claros para a sua realização;
- c) fazer uma definição rigorosa, clara e prática do objetivo da auditoria;
- d) obter o comprometimento por parte dos auditados, através de equipes de auditores independentes;
- e) realizar um plano completo de auditoria , com a indicação dos critérios a serem observados.

Assim, se as ações enumeradas forem compreendidas, poderá ser aplicada a auditoria ambiental com qualidade.

A auditoria ambiental deve contar com o comprometimento da alta administração, pois sua execução fornecerá a verdadeira imagem do que ocorre na empresa, proporcionando a montagem de um perfil realístico dos seus pontos críticos e falhos. Para tanto, deve-se contar com a alta direção para a adoção de medidas corretivas que se façam necessárias.

Para que haja consistência nos resultados da auditoria, é importante que ela siga determinados padrões como: definição do escopo e do período analisado na auditoria; dos procedimentos; da metodologia aplicada e dos instrumentos usados.

Os impactos ambientais causados pelas empresas não se resumem apenas ao seu interior, por isso é preciso que a equipe de auditoria considere o entorno da empresa na auditoria ambiental. Em geral, quando o objetivo da auditoria ambiental é verificar o passivo ambiental da unidade, é recomendado que o auditor entreviste pessoas que residam em seu entorno, identificando as potenciais reivindicações à unidade.

2.6 Auditoria Ambiental e Legislação

Em âmbito internacional existem três documentos básicos que servem de fundamento e orientação para procedimentos de auditoria ambiental: a BS – 7750 (British Standard N° 7750, norma inglesa de gerenciamento ambiental), a Norma Ambiental da União Européia e a ISO 14000.

2.6.1 BS – 7750 (British Standard N° 7750, Norma Inglesa de Gerenciamento Ambiental)

Ela foi publicada em abril de 1992 e foi revisada e atualizada em 1993.

Sua finalidade está descrita no próprio prefácio da norma que diz: esta Normatização Britânica foi preparada sob os auspícios do *Environment and Pollution Standards Policy Committee*, em resposta às crescentes preocupações sobre proteção do meio ambiente e desempenho em nível ambiental. Nela está incluída a especificação para um sistema de controle ambiental que assegure e demonstre o cumprimento das políticas e objetivos ambientais. Também inclui um guia de especificação e implantação dentro do sistema global de controle de uma empresa. Esta norma foi preparada para ajudar a empresa a implantar um sistema de controle eficiente, tornando-se uma base tanto para um bom desempenho em nível ambiental, quanto para a participação em programas de auditoria ambiental.

A BS-7750 é, portanto, o primeiro documento de diretrizes para o gerenciamento ambiental e a auditoria ambiental. Embora tenha entrado em vigor na Inglaterra, suas diretrizes também têm sido usadas em nível internacional.

2.6.2 Norma Ambiental da União Européia

O Regulamento n° 1836-93, de 29-06-1993, do Conselho da Comunidade Econômica Européia estabelece as diretrizes que permitem a participação voluntária das empresas do setor industrial num sistema comunitário de gestão e auditoria ambiental.

Ele é, portanto, o documento normativo dos procedimentos a serem usados pelos países membros da recentemente criada União Européia, os quais deverão adequar ou criar dispositivos legais internos para a normatização em cada país membro.

Este documento, com base na própria BS – 7750, foi bastante ampliado, tendo em vista principalmente a sua abrangência (países da União Européia) e as discussões surgidas em torno do gerenciamento e da auditoria ambiental no contexto do Conselho da Comunidade Econômica Européia. Ele estabelece, também, o procedimento adicional da exigência de certificação de auditorias internas a ser feita por auditores externos, devidamente credenciados para essa finalidade.

2.6.3 ISO 14000 – Norma de qualidade ambiental da *International Organization for Standardization*

A organização Internacional de Normalização (ISO) é uma organização não-governamental de normatização técnica, com sede em Genebra, Suíça, responsável pela elaboração da série de normas de gestão ambiental ISO 14000.

A ISO reúne cerca de 110 países membros, que são responsáveis por aproximadamente 95% do PIB mundial. Os países são representados na ISO pelas suas associações de normalização técnica. No caso brasileiro, pela Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT).

Em março de 1993, a ISO criou o Comitê Técnico (TC) 207, especificamente para formular a série ISO 14000. Trata-se de um dos maiores e mais importantes comitês da ISO, com cerca de 60 países participantes e 20 entidades internacionais de ligação, como a Câmara de Comércio Internacional (CCI), a Organização Mundial do Comércio (OMC), o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), o *World Wild Life Fund* (WWF) e o *Consumers International* (CI).

O Comitê Técnico 207 é secretariado pelo Canadá, que também coordena o TC 176, responsável pela elaboração – e agora revisão – da série de normas ISO 9000 de Sistemas de Gestão de Qualidade. O TC 207 é composto por seis sub-comitês e um grupo de trabalho especial, dividido por assuntos, e tem secretarias em diversos países, que são:

- SC-1 – Sistemas de Gestão Ambiental (Inglaterra);
- SC-2 – Auditoria Ambiental (Holanda);
- SC-3 – Rotulagem Ambiental (Austrália);
- SC-4 – Avaliação de Desempenho Ambiental (Estados Unidos);
- SC-5 – Análise do Ciclo de Vida (França);
- SC-6 – Termos e definições (Noruega);
- WG-1 – Aspectos Ambientais nas Normas de Produtos (Alemanha).

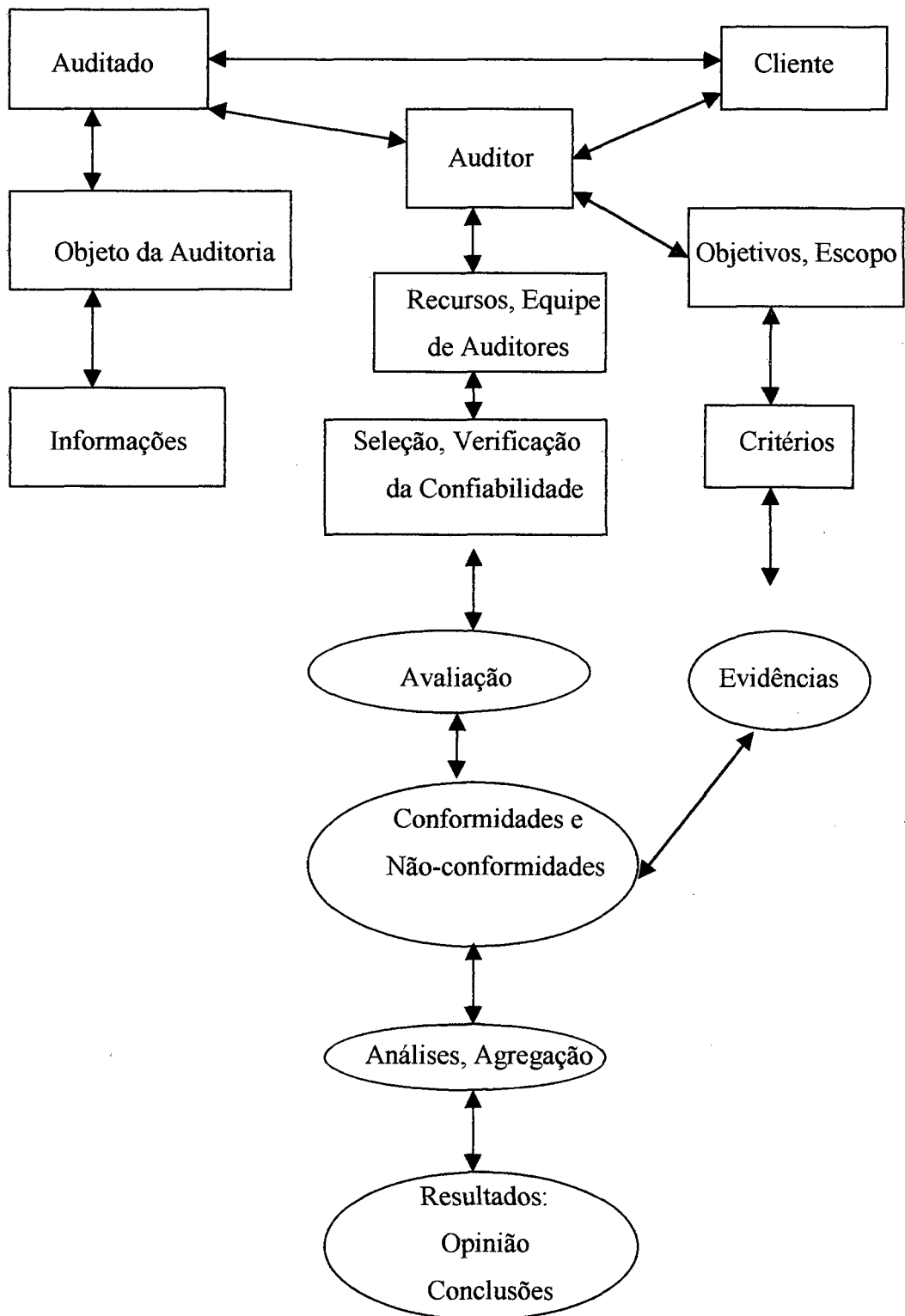
O TC 207 reúne-se anualmente, sempre num país diferente, para avaliar o progresso do trabalho de seus subcomitês e grupos de trabalho.

2.7 Planejamento e Condução da Auditoria Ambiental

O Processo de auditoria ambiental (ver figura 1) pode sofrer algumas variações, dependendo do tipo de empresa a ser auditada, porém as variáveis que irão torná-lo mais ou menos detalhado serão os objetivos, o escopo e a periodicidade de aplicação. Segundo ROVERE (2000, p.28), a realização das auditorias ambientais deve obedecer à seguinte seqüência: “planejamento, preparação do material de apoio, atividade no local, elaboração e apresentação do relatório da auditoria”.

Com relação à metodologia utilizada para conduzir uma auditoria ambiental, pode-se identificar a necessidade de obter um procedimento específico para cada categoria de auditoria, porém, segundo ROVERE (2000, p.27), “A experiência, documentada na bibliografia levantada, demonstra que (...) os procedimentos a serem seguidos na sua aplicação se assemelham, entre as várias auditorias – contábil, operacional, qualidade do processo produtivo”. O autor apresenta na figura 1, um modelo de processo de auditoria ambiental.

Figura 1- Processo de auditoria ambiental.



Fonte: ROVERE (2000, p.28)

2.8 Planejamento da Auditoria Ambiental

O planejamento é importante, pois, através dele, serão definidos os elementos-chave de uma auditoria ambiental: o objetivo, o escopo, os critérios, os recursos necessários, a equipe de auditores, as respectivas responsabilidades e as datas de realização da auditoria no local.

2.8.1 Definição do objetivo

O objetivo precisa ser muito bem definido, pois através dele, será possível chegar a um resultado final que vá satisfazer a necessidade do cliente. Segundo ROVERE (2000, p.29), “Define-se nesta etapa se a auditoria pretende verificar a conformidade da empresa para com a legislação, com sua política ambiental, dentre outros possíveis objetivos”. Deve-se tomar os devidos cuidados para não ter inúmeros objetivos, o que deixaria confuso o papel dos auditores.

2.8.2 Definição do Escopo

O escopo é como se fosse o alvo que se quer alcançar com o término da auditoria. Ele precisa ser claramente definido para que seja delimitado o campo de atuação da auditoria, de acordo com os objetivos. Com relação a delimitação do escopo da auditoria deve-se observar os quesitos compilados no quadro 2.

Quadro 2: Descrição dos quesitos

Quesitos	Descrição
Localização Geográfica	Definição do local – estado, cidade ou país a ser realizado a auditoria.
Limites Organizacionais	Definição das áreas ou das unidades a serem auditadas na empresa .
Objeto de auditoragem	Definição do que será auditado, se a auditoria ambiental será realizada juntamente com auditorias da saúde, segurança do trabalhador, etc.
Período	Definição da data de início e término da auditoria, variável conforme os objetivos e a periodicidade da auditoria, pois não existe tempo estabelecido, porém, para se avaliar uma empresa que fará a auditoria pela primeira vez são necessários 2 anos.
Tema ambiental	Definição dos itens a serem avaliados na auditoria. Em geral esta definição está relacionada ao tipo de auditoria e ao tipo de atividade em questão.

Fonte: Adaptado de ROVERE, Emílio Lébrea La, *Manual de Auditoria Ambiental* (2000,p.29)

2.8.3 Definição dos critérios

Os critérios são selecionados em função do objetivo e escopo, sendo de total relevância sua escolha criteriosa, pois eles agilizam os trabalhos dos auditores. Segundo ROVERE (2000, p.30), “Os critérios da auditoria correspondem às políticas, práticas, procedimentos ou regulamentos (legais, organizacionais, normas) que serão utilizadas pelo auditor como referência para a coleta das evidências da auditoria.”

2.8.4 Seleção da Equipe de Auditores

Esta seleção deve ser imparcial e independente com relação à unidade a ser auditada. As auditorias podem ser externas, internas e corporativas. Segundo ROVERE (idem), “A auditoria externa é executada por pessoas especializadas no objeto de auditoragem e sem qualquer vínculo empregatício com a empresa que está sendo auditada”. Ela serve para evidenciar as possíveis falhas detectadas nos segmentos auditados, conforme o objetivo da auditoria e também emite um parecer a respeito da confiabilidade dos trabalhos executados pelos auditores internos.

De acordo com ROVERE (2000, p.31), “A auditoria interna é executada por empregado independente da unidade auditada e especializado no objeto da auditoria”. Seu objetivo é verificar se os controles internos estão sendo cumpridos, com isso facilitando o trabalho dos auditores externos.

Por último tem-se a auditoria corporativa, que, conforme ROVERE (*idem*): “é executada por pessoal especializado e independente, pertencente à matriz, à empresa *holding* ou ao órgão central da empresa, no caso de esta ser governamental”.

Com relação às características pessoais e à capacidade técnica, observa-se a consonância entre o ponto de vista de ROVERE e as normas brasileiras de contabilidade:

Dentre as características pessoais indispensáveis a um auditor destacam-se: conduta ética, independência, objetividade, organização pessoal, capacidade analítica, competência para expressar claramente conceitos e idéias (verbal e por escrito), autocontrole e perseverança. No que tange à capacidade técnica, a equipe deve ser formada de modo a ter capacitação para poder verificar, analisar e avaliar a observância aos critérios indicados para a auditoria.

2.8.5 Preparando a Auditoria Ambiental

Depois de definido os escopos, os objetivos, os critérios da auditoria e a seleção da equipe de auditores, passa-se a planejar o andamento da auditoria a fim de otimizar o tempo, o que irá representar menor ônus ao auditado. Nesta fase de planejamento da auditoria, ROVERE (2000, p.33), sugere ao auditor, utilizar as ferramentas de auditoria descritas no quadro 3:

Quadro 3 : Conceito das Ferramentas de auditoria ambiental

Ferramentas	Conceito
Questionário de pré-auditoria	É um instrumento contendo uma relação de perguntas que visam à obtenção de respostas detalhadas que esclareçam os auditores relativamente aos procedimentos, às rotinas, aos registros e às responsabilidades da empresa, e os auxiliem na elaboração dos demais instrumentos a serem utilizados em campo para a identificação de evidências de conformidades e não-conformidades com os critérios estabelecidos para a auditoria.
Protocolo	É um guia para ser usado pelo auditor na condução da auditoria. Contém completa orientação para a identificação das evidências de cumprimento ou não cumprimento dos critérios estabelecidos para a auditoria.
Lista de Verificação (check list)	É uma relação de perguntas que procura identificar a existência de conformidade ou não conformidade na unidade auditada.

Fonte: Adaptado de ROVERE, Emílio Lebre La, *Manual de Auditoria Ambiental* (2000, p.35)

2.8.6 Aplicação da auditoria no Local

O bom desempenho da equipe em etapas anteriores garantirá mais agilidade nesta etapa. É nesta etapa que se confirmam as não-conformidades identificadas na pré-auditoria e se completa a obtenção de evidências. Esta etapa tem como objetivos analisar e avaliar *in loco* os registros, os controles, a gestão empresarial interna, o processo produtivo da empresa, as atribuições de responsabilidade, etc. Esta verificação é realizada por meio de observação, entrevistas, aplicação de testes e análise amostral da documentação e dos procedimentos pertinentes à unidade submetida à auditoria.

2.8.7 Apresentação dos Resultados

O relatório ambiental é o produto final de um processo de auditoria ambiental. Ele é elaborado pela equipe de auditores, sob a coordenação do auditor-chefe (líder). O resultado da auditoria ambiental deve ser comunicado ao cliente, por escrito, sempre para a alta administração, contendo as conclusões da auditoria realizada.

O relatório deve ser escrito de forma clara, precisa e deverá ser assinado pelos auditores envolvidos e deve contar com o visto do responsável pela unidade auditada.

O relatório de auditoria deverá ter os seguintes tópicos, segundo JUCHEM (1995, p. 73):

- a) identificação, localização e características da organização e atividade auditada;
- b) relação dos membros da equipe que executou a auditoria;
- c) data e assinatura dos responsáveis pelo trabalho;
- d) objetivos desejados e abrangência da auditoria;
- e) critérios e procedimentos adotados;
- f) descrição dos resultados da auditoria (lista de verificação, texto, gráficos, fotos, mapas);
- g) relatório final sumariado para a alta direção.

3 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CONTABILIDADE E DA AUDITORIA

Alguns estudiosos dessa ciência social acreditam que a contabilidade é tão antiga quanto a origem do homem. Pode-se observar que a contabilidade acompanha a evolução do sistema empresarial e das economias de mercado, assim, com o crescimento da navegação e, conseqüentemente, do comércio, aumentava-se a riqueza acumulada, negociação, e, com isso, o conceito de sociedade aprimorou-se, auxiliando na distinção entre a entidade comercial e seus proprietários .

Com o declínio do sistema feudal, a propriedade privada começou a crescer, surgindo então, a necessidade de contabilizar os gastos de cada elemento interessado.

Hoje em dia, a contabilidade tornou-se uma necessidade para que as empresas possam fazer um correto controle monetário.

No Brasil, antes mesmo de serem criados os estabelecimentos de ensino de contabilidade, percebe-se a presença do “guarda-livros” .

Com o afloramento do capitalismo e da revolução industrial, mudou-se o perfil das empresas, antes dessa data, tais organizações eram familiares, onde a capacidade produtiva era pequena. Com a revolução de novas técnicas para a fabricação, nasceu a necessidade de expandir os negócios, porém, como o lucro obtido na produção com o investimento próprio era pequeno, foi preciso angariar recursos no mercado financeiro, ou abrir o capital da empresa a novos investidores. Para tal, seria necessário mensurar o patrimônio da empresa com precisão e, para dar mais confiabilidade às informações, seria indispensável um profissional de relevante conhecimento para analisá-las. Surge, dessa forma a auditoria.

3.1 Conceito de Contabilidade

O conceito de contabilidade tem evoluído acompanhando as mudanças decorrentes do desenvolvimento dos negócios, das empresas e da globalização da economia.

Segundo D'AURIA (1957, p.69), "Contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, controle e registro relativo aos atos e fatos da administração econômica".

A partir deste conceito, pode-se acrescentar que: contabilidade é a ciência que evidencia, controla e registra as mutações patrimoniais, bem como, os atos e fatos administrativos, obtendo, a qualquer momento, o resultado e a situação econômico-financeira da entidade.

3.1.1 Objetivos

O objetivo científico da Contabilidade manifesta-se na correta apresentação do patrimônio e na apreensão e análise das causas das suas mutações.

3.1.2 Relatórios Contábeis

Os relatórios contábeis são o produto da escrituração comercial e é através deles que se consegue analisar a situação econômico-financeira das entidades.

Para a confecção destes relatórios, é necessário haver consistência nos procedimentos que a entidade utiliza em diferentes períodos e tanto quanto possível, também entre entidades distintas que pertençam a um mesmo mercado, de forma que o usuário possa extrair tendências quanto à vida de uma entidade e a sua posição em face das demais entidades ou mesmo do mercado como um todo.

Pode-se separar os relatórios ou demonstrações contábeis em financeiras ou contábeis.

3.1.3 Demonstrações Contábeis

A contabilidade transforma dados em informações, pois os fatos, se não forem organizados, são incapazes de influenciar decisões. Sob esta ótica estão as Demonstrações Contábeis, que são os relatórios padronizados capazes de fornecerem aos usuários dados e informações a respeito da posição econômico/financeira do patrimônio das entidades; através delas, pode-se analisar a evolução ou decréscimo do patrimônio, bem como os resultados obtidos em um determinado período.

Conforme Sá (1998, p.36), “peça em forma técnica que evidencia um fato patrimonial, um conjunto de tais fatos ou todo um sistema de contas. São Demonstrações Contábeis: o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício, a Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.”

3.1.4 Usuários da Contabilidade

Os usuários tanto podem ser internos como externos e, mais ainda, com interesses diversificados, razão pela qual as informações geradas pela entidade devem ser amplas e fidedignas, pelo menos, suficientes para a avaliação da sua situação patrimonial e das mutações sofridas pelo seu patrimônio, permitindo a realização de inferências sobre o seu futuro.

Os usuários internos incluem os administradores de todos os níveis, que usualmente se valem de informações mais aprofundadas e específicas com relação à entidade, notadamente aquelas referentes ao seu ciclo operacional. Já os usuários externos concentram suas atenções, de forma geral, em aspectos mais genéricos, expressos nas demonstrações contábeis.

3.2 Histórico da Auditoria

De acordo com dados históricos, pode-se afirmar que a auditoria surgiu na Inglaterra em 1314 para verificar a veracidade das contas públicas. Contudo, na Europa,

surgiram na Idade Média, associações profissionais que executavam as funções de auditoria. Neste período, destacaram-se os Conselhos Londrinos em 1310, o Colégio de Contadores de Veneza em 1581 e, em 1640, o Tribunal de Contas em Paris.

Pelo fato de a Inglaterra dominar os mares e controlar o comércio mundial, foi o primeiro país a possuir as grandes companhias de comércio e também o primeiro a instituir a taxaço do imposto de renda, baseado nos lucros das empresas.

3.2.1 Principais Marcos ou Acontecimentos

Em 1887, a *American Association of Public Accountants* foi a primeira organizaço profissional de auditoria da América e publicou o primeiro regulamento de auditoria em 1939.

No Brasil, pode-se destacar os seguintes marcos:

- a) início da década de 70, com a criaço do Instituto de Contadores Públicos do Brasil, Instituto Brasileiro de Auditores Independentes na Guanabara e Institutos de Contadores, no Rio Grande do Sul.
- b) Em 1972, criaço do Instituto de Auditores Independentes do Brasil, reconhecido pela Resolução 317 do Conselho Federal de Contabilidade e pela resolução 220 do Banco Central do Brasil.

A Lei 6.404/76, em seu artigo 177, determina que as demonstraço financeiras ou contábeis das companhias abertas devem ser auditadas por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários – CVM – a Lei 6.385, de 1976, criou a CVM para fiscalizar o mercado de capitais no Brasil.

Os órgãos relacionados com os auditores independentes no Brasil são: CVM, Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON, Conselho Federal de Contabilidade – CFC, Conselhos Regionais de Contabilidade – CRCs, e Instituto dos Auditores Internos do Brasil.

3.2.2 Evolução da Auditoria

As primeiras auditorias eram realizadas com o intuito de verificar a idoneidade dos responsáveis pela administração da empresa, sendo denominadas auditorias corretivas e tinham como objetivo assegurar aos proprietários que seu patrimônio estava sendo gerenciado de forma correta. Estas auditorias eram realizadas por meio de exames meticolosos e pormenorizados dos registros, destinados a verificar se cada transação estava lançada na conta devida e se seus valores eram exatos.

No final do século XIX, em países como a Inglaterra, Holanda, Itália e Estados Unidos, em função de suas grandezas econômicas, notava-se uma evolução da auditoria.

Com a expansão do sistema contábil e o envolvimento de maior número de pessoas, tornou-se possível dividir o trabalho dentro das empresas. As funções de custódia dos bens e de manutenção dos registros foram segregadas e foram criados novos controles internos para proteger os bens, evitar e detectar desfalques e fraudes.

Como os sistemas contábeis possuíam inúmeras operações, tornava-se inviável e muito oneroso analisar operação por operação. Outro fator foi a descoberta que poderiam ser melhor detectados erros e falhas por meio de um bom Sistema de Controles Internos.

Segundo SANTANA apud ALBERTON (2000), a partir deste momento, a função do Auditor foi alterada, passando da busca de erros e desfalques para:

- a) Um exame do sistema de controle interno contábil, para determinar se o modo como é projetado permite a manutenção de registros exatos, a proteção dos ativos e a elaboração de relatórios merecedores de confiança;
- b) Testes das transações a fim de determinar se o sistema contábil funciona de acordo com o seu projeto;
- c) Testes de evidências para consubstanciar os dados apresentados nas demonstrações contábeis.

Os testes são aplicados em um determinado lote de registros, o que possibilitará que o auditor possa emitir um parecer do conjunto todo. O seu grande desafio é encontrar a

quantidade ótima de testes que tornará mais econômica a auditoria e, ao mesmo tempo, lhe dará informações confiáveis para a emissão de um parecer.

3.2.3 Conceito de Auditoria

Auditoria pode ser definida como sendo a certificação, a constatação e a avaliação de um sistema, no qual o auditor emitirá um parecer sobre a fidedignidade das demonstrações contábeis de uma empresa. Para colher tais evidências, é necessário que ele faça um planejamento e determine a extensão dos procedimentos a serem aplicados.

Conforme SÁ (1998:43), “auditoria é uma tecnologia contábil que tem por objetivo a verificação ou revisão de registros, demonstrações e procedimentos adotados para a escrituração, visando a avaliar a adequação e a veracidade das situações memorizadas e expostas”.

De acordo com SANTANA (1999), “auditoria, representa o estudo e a avaliação das Operações e Demonstrações Financeiras com o objetivo de opinar, validando ou não, a situação econômico/financeira da empresa, bem como os resultados obtidos durante o período auditado, neles demonstrados, emitindo opinião também, quando for o caso, sobre as operações da empresa”.

3.2.4 Motivo para a Realização de Auditorias

Para Almeida (1996:18), os principais motivos que levam uma empresa a contratar um auditor externo independente são os seguintes:

- “Obrigação legal (companhias abertas e quase todas as entidades integrantes SFN);
- como medida de controle interno tomada pelos acionistas, proprietários ou administradores da empresa;
- imposição de um banco para ceder empréstimo;
- imposição de um fornecedor para financiar a compra de matéria-prima;
- a fim de atender às exigências do próprio estatuto ou contrato social da companhia ou empresa;
- para efeito de compra da empresa (o futuro comprador necessita de uma auditoria a fim de determinar o valor contábil correto do patrimônio líquido da empresa a ser comprada);

- para efeito de incorporação da empresa (é a operação pela qual a empresa é absorvida por outra, que lhe sucede em todos os direitos e obrigações);
- para efeito de fusão de empresas (é a operação pela qual se unem duas ou mais empresas para formar uma nova sociedade, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações);
- para fins de cisão da empresa (é a operação pela qual a empresa transfere parcelas de seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a empresa cindida, se houver versão de todo seu patrimônio, ou dividindo-se seu capital, se parcial a distribuição); e
- para fins de consolidação das demonstrações contábeis (a consolidação é obrigatória para a companhia aberta que tiver mais de 30% do valor de seu patrimônio líquido representado por investimentos em sociedades controladas)”.

3.2.5 Formas de Auditoria

Segundo FRANCO e MARRA apud Alberton (2000), a auditoria pode ser classificada de três maneiras: de acordo com a extensão dos trabalhos; conforme a profundidade dos exames; e quanto à natureza e os fins a que se destina.

A auditoria, de acordo com a extensão dos trabalhos, é dividida em auditoria geral, parcial ou específica e revisão limitada conforme apresentado no quadro 4:

Quadro 4: Definição de auditoria de acordo com a extensão

Tipo	Descrição / Finalidade
1-Auditoria Geral	É exercida sobre todos os componentes do patrimônio e sobre todas as operações de um exercício, por ser a mais completa, corresponde a todos os fins a que se destina a auditoria.
2-Auditoria Parcial ou específica	É exercida em alguns setores, atos de gestão, em apenas uma demonstração ou em algumas demonstrações e possui objetivos especiais tais como: apurar erros e fraudes, verificar o cumprimento de obrigações fiscais, conferir custos, etc...
3-Revisão Limitada	Refere-se ao exame do conjunto de demonstrações contábeis de um período, sem aplicar todos os procedimentos de auditoria requeridos em uma auditoria convencional, com a extensão e profundidade necessária para externar uma opinião formal. Tem como finalidade, em caráter de urgência, obter do auditor independente uma opinião parcial ou "limitada".

Fonte: Adaptado de ALBERTON apostila de aula (2000).

A auditoria de acordo com a profundidade dos exames é dividida conforme observa-se no quadro 5.

Quadro 5: Definição de auditoria conforme a profundidade dos exames.

Tipo	Descrição / Finalidade
1-Revisão Integral	É equivalente a uma perícia, pois compreende o exame de todos os registros contábeis, toda documentação e todos os controles da entidade. Tem como finalidade detectar fraudes ou erros.
2-Auditoria por Testes (Amostragem)	Compreende o exame de determinado lote de registros, pelo qual o auditor julga suficiente para emitir seu parecer. É utilizada quando a entidade possui bons controles internos e auditoria interna, por isso, o auditor pode optar por reduzida porcentagem de testes sobre o total de operações.

Fonte: Adaptado de ALBERTON apostila de aula (2000, p.08).

A auditoria de acordo com a sua natureza é dividida conforme o quadro 6:

Quadro 6: Definição de auditoria conforme a sua natureza

Tipo	Descrição/Finalidade
1-Auditoria Permanente	Auditoria é realizada constantemente, como, por exemplo, a auditoria interna.
2-Auditoria Eventual ou Especial	É quando a auditoria é realizada sem programa de continuidade, com o fim especial de opinar sobre a exatidão das contas e atos da gestão daquele período.

Fonte: Adaptado de ALBERTON apostila de aula (2000).

A auditoria de acordo com os fins a que se destina, pode-se verificar conforme o quadro 7.

Quadro 7: Definição de auditoria conforme os fins a que se destina.

Tipo	Descrição / Finalidade
1-Auditoria para Acautelar Interesses	Ocorre quando acionistas e demais investidores não fazem parte da administração da empresa, por isso, exigem auditoria para certificarem-se de que todos os atos da administração foram confiáveis
2-Auditoria para Controle Administrativo	É utilizada unicamente para auditar determinados setores patrimoniais que se deseja controlar.
3-Auditoria para Apurar Erros e Fraudes	É realizada revisão integral dos registros contábeis, atingindo maior profundidade e menor extensão nos exames.
4-Auditoria para Cumprimento de Obrigações Fiscais.	Verificar o cumprimento de obrigações fiscais, principalmente o I.R.P.J, para fins de recolhimento a mais, a menos, ou em atraso.
5-Auditoria para confirmar a exatidão das Demonstrações Contábeis.	Destina-se à confirmação da exatidão das demonstrações contábeis, podendo-se afirmar que esta abrange todos os demais tipos de auditoria.

Fonte: Adaptado de ALBERTON apostila de aula (2000).

3.2.6 Auditoria Externa

É a atividade realizada por um profissional independente da Empresa, e seu objetivo resume-se na emissão de um parecer acerca da fidedignidade das demonstrações

contábeis divulgadas pela empresa auditada. Ressalta-se que este ramo da auditoria é privativo do contador legalmente habilitado.

Segundo ALBERTON (2000), quanto aos serviços prestados pelos auditores, dividem-se nos seguintes setores principais: “Auditorias; serviços de assessoramento tributário; serviços de consultoria para empresas; outros serviços pertinentes à profissão de auditor.”

O auditor externo, por ser independente à empresa auditada, possibilita condições de prestação de serviços a vários clientes simultaneamente.

3.2.7 Auditoria Interna

Conforme KRIECK apud ALBERTON (2000:24), auditoria interna “é uma atividade de avaliação independente dentro da organização, para a revisão das operações, como um serviço à alta administração. É um controle gerencial que funciona mediante a medição e avaliação da eficiência de outros controles.”

É a atividade realizada por um profissional que possui vínculo empregatício com a empresa onde desempenha seu trabalho, cujo objetivo primordial é promover a eficiência e eficácia da engrenagem operacional/financeira da empresa. O referido profissional preocupa-se, fundamentalmente, com a melhoria dos processos de controles internos, visando a assegurar a qualidade e validade das informações produzidas por esses controles, necessárias à tomada de decisões por parte do alto escalão administrativo da companhia.

3.3 Procedimentos de Auditoria

3.3.1 Sistema de Controles Internos

Como é impossível, em função do alto custo, o auditor realizar a verificação de todos os atos e fatos da empresa, é imprescindível, para realizar o planejamento da auditoria, uma análise nos controles internos da companhia, a fim de determinar a quantidade e amplitude dos testes a serem realizados, com isso, determinando a relevância dos saldos e contas a serem analisados, otimizando os custos e a qualidade do seu trabalho.

Se o auditor constatar que os controles internos são satisfatórios, aplicar-se-ão procedimentos de auditoria em menor extensão, em data não muito próxima do encerramento do exercício. Por outro lado, se os controles internos forem considerados insatisfatórios, o auditor deve aprofundar os procedimentos de auditoria que julgar necessários.

O auditor deve fazer menção específica do controle interno em seu parecer, precisamente no parágrafo de extensão. Este parágrafo resume os padrões segundo os quais o auditor fundamentou sua opinião sobre as demonstrações contábeis da empresa.

3.3.2 Planejamento de Auditoria

Para realizar uma auditoria de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas, é necessário que o auditor tenha um planejamento do seu trabalho, com isso, garantindo alta qualidade a um baixo custo. Para tal, é preciso adquirir conhecimento sobre a empresa a ser auditada. As áreas em que é interessante o auditor dar maior atenção são: Financeira, Contábil, Orçamentária, Pessoal, Fiscal e Legal, Operações, Vendas e Suprimentos.

Como o Auditor possui maior volume de trabalho nos três meses após o encerramento do exercício, é interessante o planejamento da auditoria, através do qual o auditor planejará mais horas para auditorias preliminares, que são os meses que as empresas prestadoras desse serviço estão mais ociosas, e o menor número de horas para janeiro, fevereiro e março, dessa forma, contribuindo para um melhor desempenho de suas atividades e administrando melhor o andamento dos trabalhos.

3.3.3 Programa de Auditoria

O Programa de auditoria é a lista de procedimentos básicos a serem aplicados pelo auditor. Considerando que a auditoria é um trabalho dinâmico, às vezes para um mesmo objetivo, pode oferecer conclusões diferentes se o objeto em estudo forem empresas distintas, assim sendo, para o auditor realizar seu trabalho de forma racional e econômica, faz-se necessária a obtenção de evidências e, após avaliar o sistema de controles internos, deve então preparar o programa de trabalho.

3.3.4 Papéis de Trabalho

É um instrumento relevante no trabalho do auditor, pois é através deles que ele emite seu parecer e, por isso, torna-se necessário mantê-los como comprovação das evidências obtidas que justificam a conclusão final.

Os papéis de trabalho constituem a documentação preparada pelo auditor ou fornecida a este na execução da auditoria. Eles integram um processo organizado de registro e evidências da auditoria, por intermédio de informações em papel, filmes, meios eletrônicos ou outros que assegurem o objetivo a que se destinam.

Os papéis de trabalho são imprescindíveis na auditoria, e em uma análise mais profunda, podemos dizer que refletem as características do auditor que os elaborou, razão pela qual devemos ter o máximo de cuidado ao elaborá-los. Com relação aos seus objetivos principais, ALMEIDA (1996, p.22) destaca:

- a) Atender às normas de auditoria geralmente aceitas;
- b) Acumular as provas necessárias para suportar o parecer do auditor;
- c) Auxiliar o auditor durante a execução de seu trabalho;
- d) Facilitar a revisão por parte do auditor responsável, a fim dele assegurar-se de que o serviço foi efetuado de forma correta;
- e) Servir como base para avaliação dos auditores;
- f) Ajudar no trabalho da próxima auditoria (um conjunto de papéis de trabalho bem preparados serve de guia na auditoria de outro exercício social, concorrendo para que ela seja conduzida de forma mais eficiente);
- g) Representar na justiça (no caso de ser movida uma ação contra o auditor ou a firma de auditoria) as evidências do trabalho executado.

3.3.5 Forma e Conteúdo dos Papéis de Trabalho

O auditor deve registrar nos papéis de trabalho informação relativa ao planejamento da auditoria, a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos aplicados,

os resultados obtidos e suas conclusões da evidência da auditoria. Os papéis de trabalho devem incluir o juízo do auditor acerca de todas as questões significativas, juntamente com a conclusão a que chegou. Nas áreas que envolvem questões de princípio ou de julgamento difícil, os papéis de trabalho devem registrar os fatos pertinentes que eram do conhecimento do auditor no momento em que chegou as suas conclusões.

A forma e o conteúdo dos papéis de trabalho, segundo ALMEIDA (1996, p.23), podem ser afetados por questões como:

- a) Natureza do Trabalho;
- b) Natureza e complexidade da atividade da entidade;
- c) Natureza e condição dos sistemas contábeis e de controle interno da entidade;
- d) Direção, supervisão e revisão do trabalho executado pela equipe técnica, e
- e) Metodologia e tecnologia utilizadas no curso dos trabalhos.

3.3.6 Confidencialidade, Custódia e Propriedade dos Papéis de Trabalho

O auditor deve adotar procedimentos apropriados para manter a custódia dos papéis de trabalho pelo prazo de cinco anos, a partir da data de emissão do seu parecer.

A confidencialidade dos papéis de trabalho é dever permanente do auditor.

Os papéis de trabalho são de propriedade exclusiva do auditor. Partes ou excertos destes podem, a critério do auditor, ser postos à disposição da entidade.

4 O AUDITOR E A AUDITORIA CONTÁBIL VERSUS AMBIENTAL

4.1 A Profissão

O Bacharel em Ciências Contábeis, profissional de contabilidade, tem a possibilidade de exercer a função de auditor contábil, que no Brasil ainda não está regulamentada e é atribuída a tal categoria, sendo vedada aos técnicos em contabilidade e profissionais de outras áreas.

As normas que estabelecem a competência profissional do auditor é o Decreto-Lei 9.295, de 27 de maio de 1946.

A CVM (Comissão de Valores Mobiliários), órgão fiscalizador das companhias abertas, baseada nas Leis nºs 6.404/76 e 6.385/76, exige que tais companhias sejam auditadas por auditores independentes registrados para o exercício da profissão.

A atividade do auditor independente deve ser desenvolvida observando as normas gerais de auditoria, que podem ser assim sumariadas conforme Krieck apud ALBERTON (2000):

- a) A auditoria deve ser executada por pessoa legalmente habilitada, com treinamento técnico adequado e de reconhecida capacidade;
- b) O auditor deve ser independente em todos os assuntos relativos a seu trabalho;
- c) O auditor deve aplicar o máximo de cuidado e zelo na realização do exame e na exposição de suas conclusões.

A Série ISO 14012 – “Diretrizes para Auditoria Ambiental – Critérios de Qualificação para Auditores Ambientais”.- admite que os auditores tenham somente a educação de nível médio (2º grau). De acordo com ROVERE (2000, p.31):

Este critério, no Brasil, é questionável, especialmente quando se considera a escassez de cursos técnicos com qualidade suficiente para capacitar alunos em aspectos necessários a um auditor. Sendo assim, o Sistema Brasileiro de Certificação Ambiental prevê que os auditores devem possuir escolaridade correspondente ao nível universitário.

4.2 Formação Acadêmica do Bacharel em Ciências Contábeis no Brasil

O curso de Ciências Contábeis no Brasil rege-se pela resolução nº 3, de 05/10/1992, do Conselho Federal de Educação, no qual são fixados os conteúdos mínimos e a duração de um programa de educação superior em Ciências Contábeis.

Segundo essa resolução, o curso terá duração mínima de 2.700 horas – aulas, que deverão ser integralizadas no máximo de sete anos e no mínimo de cinco anos para o curso noturno e quatro para o diurno.

As disciplinas integrantes do currículo estão divididas em três categorias:

- a) Conhecimentos de formação geral de natureza humanística e social (compondo de 15 a 25% do total);
- b) Conhecimento de formação profissional (compondo de 55 a 75% do total);
- c) Conhecimentos ou atividades de formação complementar (compondo de 10 a 20% do total).

A contabilidade, ao contrário do que muitos pensam, é uma ciência humana e não exata. Considera-se que as informações produzidas por ela forneçam bases para julgamentos e tomadas de decisão objetivando a otimização do bem estar.

Para FIGUEIREDO E FABRI (2000, p.37), “a responsabilidade social da contabilidade preocupa-se com o lapso existente entre os interesses conflitantes representados pela informação contábil tradicional, focalizada na determinação do lucro, e as necessidades de evidenciar o papel social da organização em todo o contexto que afeta suas atividades.”

4.3 Exame de Suficiência para obtenção do registro Profissional de Contabilista

Considerando as novas demandas por profissionais cada vez mais qualificados, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), juntamente com os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs), instituíram o exame de suficiência para a obtenção do registro profissional. Este exame foi criado pela Resolução CFC nº 853, de 25/07/1999, como requisito para obtenção de registro profissional nos Conselhos Regionais de Contabilidade.

A base legal do referido exame é o art. 12 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27/05/1946.

Tal exigência entrou em vigor a partir de janeiro de 2000. Para todos os profissionais que desejarem obter o registro no Conselho Regional de Contabilidade, tal medida é um ato de respeito à sociedade que utiliza o trabalho de tais profissionais e à classe, pois quem não consegue passar no exame será automaticamente forçado a elevar seus conhecimentos na área e assim elevar o valor da profissão.

4.4 Qualificação Profissional

A qualificação profissional exigida de um auditor é a de um profissional com escolaridade e experiência necessárias compatíveis com essa função.

Existem dois fatores que possibilitam que o profissionalismo seja atingido, conforme Kriek apud ALBERTON (2000):

- a) longo aprendizado pelo qual o profissional passa a conhecer, sentir, viver, pensar na profissão, como se ela fizesse parte dele; e
- b) a motivação interna, isto é, aquele juízo interno que diz ao profissional intuitivamente o que fazer em certos momentos.

No que se refere à experiência profissional, a norma da série ISO 14012 indica que o auditor ambiental deve ter habilidade e conhecimentos em algumas ou em todas as áreas que se seguem:

- Ciência e tecnologia ambiental;
- Aspectos técnicos e ambientais da operação das instalações;

- Leis ambientais, regulamentos e documentos relacionados;
- Sistemas e normas de gestão ambiental; e
- Procedimentos, processos e técnicas de auditoria.

A profissão de auditor impõe aos que a ela se dedicam um trabalho estruturado com base nos seguintes princípios básicos, segundo Kriek apud ALBERTON (2000):

- Capacidade técnica e comportamental;
- Apego às estritas normas morais e éticas;
- Independência de julgamento para poder expressar-se com liberdade.

Observa-se a interligação entre auditoria contábil com auditoria ambiental, o que vai diferenciar ambas será o objeto em exame, todavia como o auditor contábil é um profissional altamente qualificado e busca constantemente aprimoramento profissional, tem condições de realizar tal tarefa com êxito. Em princípio, pode-se pensar que auditoria ambiental é coisa para profissional com formação relacionada com meio ambiente, porém, a auditoria é uma verificação de conformidades e não-conformidades baseadas no sistema de gestão ambiental de cada empresa. O auditor independente, como tem contato com várias empresas, pode auxiliar na resolução de problemas, entretanto, sua função principal é a realização de testes com a extensão necessária para poder dar-lhe condições de emitir parecer a respeito dos controles ambientais de cada empresa.

De acordo com a norma NBC P3 (Normas Brasileiras de Contabilidade), quanto à competência técnico-profissional do auditor interno, temos:

O contador, na função de auditor interno, deve manter o seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação aplicável à Entidade.

Quando a auditoria for independente, a norma NBC P1 trata da independência do auditor da seguinte maneira: “O auditor deve ser independente, não podendo deixar-se

influenciar por fatores estranhos, por preconceitos ou quaisquer outros elementos materiais ou afetivos que resultem perda, efetiva ou aparente, de sua independência”.

4.5 Ética Profissional

Segundo o dicionário AURÉLIO (1977), ética quer dizer: “Conjunto de princípios morais que se devem observar no exercício de uma profissão”. Portanto, o profissional que exerce a função de auditor deve agir em consonância com as normas sociais, pois o resultado do seu trabalho refletirá na sociedade, nos clientes, nos membros de sua profissão, assim como na sua própria pessoa.

Os princípios éticos que regem a profissão do auditor independente podem ser assim sumariados, conforme Krieck apud ALBERTON (2000:33):

- Independência, integridade e objetividade. Um auditor independente deve manter sua integridade e objetividade e, quando exercer a auditoria, ser independente daqueles a quem presta serviços.
- Competência e padrões técnicos. O auditor independente deve observar os padrões técnicos profissionais e esforçar-se continuamente para tornar-se mais competente e melhorar a qualidade de seus serviços.
- Responsabilidade perante o auditado. O auditor independente deve ser justo e honesto com seus auditados e servi-los o melhor que puder, cuidando de defender profissionalmente os interesses desses clientes, de forma condizente com as responsabilidades que tem para com o público.
- Responsabilidade perante os colegas. O auditor independente deve conduzir-se de maneira a promover a cooperação e o bom relacionamento entre os membros de sua profissão.
- Outras responsabilidades e práticas. O auditor independente deve conduzir-se de modo a elevar o nível de sua profissão e sua capacidade de servir ao público.

4.6 Profissão Contábil, Estratégia e Novos Conhecimentos

A profissão do Contador requer dele uma infinidade de conhecimentos que extrapolam a área restrita da contabilidade. Requer que ele saiba fazer o elo entre sua especialidade e as diversas áreas do conhecimento.

Na classe contábil, observam-se bons conhecimentos em Administração, Economia, Direito Comercial, Direito Tributário. Porém não se pode desprezar o apoio de outras profissões. Se for preciso, por exemplo incorporar um biólogo na equipe de auditores para auxiliar no processo de Auditoria Ambiental, cabe ao auditor-chefe administrar os conhecimentos de forma a chegar mais rápido ao objetivo principal da auditoria e encampar a parcela de contribuição que cada um dará para se chegar a um senso comum.

Pode-se dizer que o objetivo dos profissionais de contabilidade é transformar as recomendações de profissionais de diversas áreas em números, em contabilidade, que é o papel da classe contábil.

5 CONCLUSÃO

Com este trabalho, pretende-se sugerir novas perspectivas para a aplicação do conhecimento na área contábil, que está sempre evoluindo com a dinâmica do mercado e, ao mesmo tempo, contribuindo para novas conquistas.

As empresas brasileiras, movidas pela necessidade de romper fronteiras, tornaram-se mais competitivas. Com o intuito de valorizar seus produtos, trataram de provar que seus métodos e processos tinham qualidade comprovada e padronizada, razão maior da obtenção do certificado de qualidade. Tais conceitos levam a um comportamento empresarial mais ético e lucrativo, por se basearem na qualidade orientada ao cliente, na percepção de longo prazo, na responsabilidade pública e no espírito comunitário de parceria.

Sob esta ótica, a auditoria ambiental tem papel relevante neste processo e, conseqüentemente, nos profissionais que nela atuam. Analisando as atividades dos profissionais de Auditoria Contábil e de Gestão Ambiental fica explícito que, quanto ao conhecimento técnico, ambos devem dominar as técnicas de auditoria; o que vai diferenciá-las é o objeto em exame. No que diz respeito à capacidade comportamental, pode-se observar que a profissão de auditor requer um perfil desejável do profissional que nela atua, definindo-se, esse perfil, como favorável ao sucesso na profissão, sendo que este perfil não se altera quando falamos das diversas modalidades de auditoria.

Portanto, os auditores contábeis possuem características para desenvolverem as atividades de auditoria ambiental.

Disto decorre que está identificada uma área nova a ser explorada pelos profissionais da contabilidade, que talvez sintam a necessidade de buscar conhecimentos mais específicos, quem sabe com uma especialização nesta área, ou a própria Universidade passe a oferecer a disciplina Gestão e Auditoria Ambiental no currículo do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina.

Sem dúvida, a classe contábil tem muito a contribuir no processo de auditoria ambiental, mas é preciso que os profissionais da área contábil estejam atentos para novas oportunidades, com isso, ocupando novos espaços dentro da conjuntura social.

Sendo assim, espera-se que o presente trabalho possa contribuir para a formação do conhecimento científico na área de Ciências Contábeis e também para melhorar a qualidade de vida da sociedade em geral.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBERTON, Luiz. *Apostila Auditoria Contábil*. UFSC, 2000.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Auditoria: Um Curso Moderno e Completo*. São Paulo : Atlas 1996.

BRASIL. LEI nº 6.404, de 15 DE DEZEMBRO de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1991.

BRASIL. LEI nº 6.385, de 07 DE DEZEMBRO de 1976. Dispõe sobre a Comissão de Valores Mobiliários.

BRASIL. DECRETO-LEI nº 9.295, de 27 DE MAIO de 1946. Dispõe sobre a competência profissional do Auditor.

CALLENBACH, Ernest e outros. *Gerenciamento ecológico*. São Paulo: Cultrix, 1995.

CERVO, Amado Luiz, BERVIAN, Pedro Alcino. *Metodologia Científica: para uso dos estudantes universitários*. 3.ed. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.

CONSELHO NACIONAL DE METODOLOGIA, NORMATIZAÇÃO E QUALIDADE INDUSTRIAL – CONMETRO. Resolução nº 08/92. São Paulo.

D'AURIA, Francisco. *Contabilidade: Noções Preliminares*. São Paulo: Atlas 1957.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Mini Dicionário da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1977.

FIGUEIREDO, Sandra, FABRI, Pedro Ernesto. *Gestão de Empresas Contábeis*. 1.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GALLIANO, A. Guilherme. *O Método Científico, Teoria e Prática*. São Paulo: Ed. Harbra, 1986, p. 16-32.

JUCHEM, Peno Ari. *Gestão e Auditoria Ambiental*. Curitiba: FAE 1995.

LAKATOS, Eva Maria, MARCONI, Marina de Andrade. *Metodologia Científica*. 2.ed. Revista e Ampliada. São Paulo: Atlas, 1991, p. 13-17 e 26-37.

KRIECH, Manfredo. Apostila: Técnicas de Auditoria. UFSC/FEPSE, 2000.

ROVERE, Emilio Lèbre La. *Manual de auditoria ambiental*. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2000.

SÁ, A. Lopes de. *Curso de Auditoria*. São Paulo : Atlas, 1998.

SANTANA, Joaquim José de. Auditoria Contábil. UFSC.1999.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ. Sistema de Bibliotecas. *Citações e notas de rodapé*. Curitiba: Ed. da UFPR, 2000.