



Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade e Gestão Pública (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuárias (CCA)
Bacharelado em Ciências Contábeis

LARISSA ROCHA DOS ANJOS

**AUDITORIA DOS RELATÓRIOS DE SUSTENTABILIDADE DE EMPRESAS
BRASILEIRAS LISTADAS NA B3**

Brasília, DF
2023

LARISSA ROCHA DOS ANJOS

**AUDITORIA DOS RELATÓRIOS DE SUSTENTABILIDADE DE EMPRESAS
BRASILEIRAS LISTADAS NA B3**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito parcial de obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Prof. Responsável: Dra. Fátima de Souza Freire

Linha de pesquisa: Impactos da Contabilidade na Sociedade

Área: Contabilidade para Usuários Externos

Ficha Catalográfica

RR672a Rocha, Larissa
AUDITORIA DOS RELATÓRIOS DE SUSTENTABILIDADE DE EMPRESAS
BRASILEIRAS LISTADAS NA B3 / Larissa Rocha; orientador
Fátima Freire ; co-orientador Cláudio Moreira . --
Brasília, 2023.
36 p.

Monografia (Graduação - Ciências Contábeis) --
Universidade de Brasília, 2023.

1. Sustentabilidade. 2. Contabilidade Ambiental. 3.
Auditoria Externa. 4. Empresas Poluidoras. I. Freire ,
Fátima , orient. II. Moreira , Cláudio , co-orient. III.
Titulo.

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Diêgo Madureira de Oliveira
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor José Márcio Carvalho
**Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas
Públicas**

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Nazaré
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias

Professor Doutor Alex Laquis Resende
Coordenador de Graduação do Curso de Ciências Contábeis – Diurno

Professor Doutor Wagner Rodrigues dos Santos
Coordenador de Graduação do Curso de Ciências Contábeis – Noturno

LARISSA ROCHA DOS ANJOS

**AUDITORIA DOS RELATÓRIOS DE SUSTENTABILIDADE DE EMPRESAS
BRASILEIRAS LISTADAS NA B3**

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito parcial de obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Profa. Fátima de Souza Freire
Orientadora
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Universidade de Brasília (UnB)

Prof. Cláudio Moreira Santana
Examinador
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Universidade de Brasília (UnB)

BRASÍLIA
2023

à minha mãe, Edenilde, e ao meu irmão Iury.

AGRADECIMENTOS

À minha mais profunda gratidão primeiramente é dirigida a Deus, que guiou meus passos com sabedoria durante toda esta significativa jornada acadêmica.

À minha família, agradeço de todo o coração, por todo apoio. À minha mãe, Edenilde Laura da Rocha e ao meu irmão, Iury Rocha Alves, expresso um agradecimento especial, vocês foram fontes constantes de apoio, amor e incentivo, dedicando-se incansavelmente ao meu sucesso. Sem a presença de vocês, esta conquista não seria possível. Agradeço por nunca desistirem de mim, por sempre acreditarem no meu potencial mais do que eu mesma e por serem uma base sólida e o alicerce do meu sucesso. Tudo o que alcancei é, sem dúvida, por vocês.

Aos amigos que compartilharam comigo os desafios e alegrias ao longo desta jornada acadêmica, expresso minha sincera gratidão. Vocês foram essenciais, tornando os dias na faculdade mais leves e enriquecedores. Em particular, agradeço a Andressa Batista, Islane Sousa, Nayara Nepunuceno, Pedro Paim e Silas Oliveira, pela amizade valiosa e pelo apoio constante.

Aos amigos da vida, que estiveram ao meu lado nos momentos mais difíceis, em especial, Álefe Oliveira, Karina Cruz e Laura Vilela, meus agradecimentos são imensos. O incentivo e presença de vocês fizeram toda a diferença, tornando os desafios mais superáveis e as vitórias mais importantes. Agradeço por cada palavra de carinho.

À minha orientadora, Fátima Freire, expresso minha gratidão pela sua orientação e apoio durante todo esse período desafiador.

Este trabalho não é apenas meu, mas sim de todos que de alguma forma contribuíram para o meu crescimento e aprendizado. Agradeço a cada pessoa que esteve ao meu lado, de forma direta ou indiretamente, ao longo desta trajetória.

Muito obrigada!

Larissa Rocha.

RESUMO

O estudo objetivou analisar os pareceres de auditoria externa dos relatórios de sustentabilidade de quatro principais empresas brasileiras do setor de energia listadas na B3, com foco na conformidade com as normas NBTO 3000. As empresas em questão são AES Brasil Energia, Eletrobrás, Neoenergia e Usiminas, todas desempenhando papéis estratégicos na economia nacional. Sua inclusão no Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) reflete o compromisso com práticas sustentáveis e responsabilidade social, influenciando a confiança dos investidores e o valor das ações. A metodologia empregada envolveu a revisão dos documentos disponíveis nos sites das empresas, com destaque para a importância dos pareceres de auditoria em relação à NBC TO 3000. Utilizando um *checklist*, a análise abordou diversos aspectos, tais como: a identificação do tipo de relatório de sustentabilidade divulgado pelas empresas, a identificação da empresa de auditoria, a verificação do planejamento da auditoria em relação à sustentabilidade, a revisão da preparação do relatório, a análise da execução da auditoria, a avaliação da comunicação e relatório, o acompanhamento de metas e ações propostas em relatórios anteriores, entre outros. Os resultados revelaram a predominância da adoção de diferentes tipos de relatórios, com destaque para os padrões GRI, seguido pelo relato integrado e, em menor escala, pelo SASB. A consistência na execução da auditoria foi notada na Eletrobrás, Neoenergia e AES Brasil Energia, enquanto a ausência na Usiminas levanta questionamentos sobre a robustez das informações em seu relatório. A diversidade de empresas de auditoria e normas adotadas destaca a necessidade de uma abordagem mais uniforme. O comprometimento das empresas com a comunicação, acompanhamento e outros procedimentos destaca a busca contínua por transparência e aprimoramento das práticas sustentáveis, ressaltando a importância da padronização para promover transparência e confiabilidade na divulgação de informações relacionadas à sustentabilidade.

Palavras chaves: Sustentabilidade, Contabilidade Ambiental, Auditoria Externa, Empresas Poluidoras.

ABSTRACT

The study aimed to analyze the external audit opinions of the sustainability reports of four main Brazilian companies in the energy sector listed on B3, focusing on compliance with NBTO 3000 standards. The companies in question are AES Brasil Energia, Eletrobrás, Neoenergia and Usiminas, all playing strategic roles in the national economy. Its inclusion in the Corporate Sustainability Index (ISE) reflects the commitment to sustainable practices and social responsibility, influencing investor confidence and share value. The methodology used involved the review of documents available on the companies' websites, with emphasis on the importance of audit opinions in relation to NBC TO 3000. Using a checklist, the analysis covered several aspects, such as: identifying the type of audit report sustainability disclosed by companies, identification of the audit company, verification of audit planning in relation to sustainability, review of report preparation, analysis of audit execution, evaluation of communication and reporting, monitoring of goals and actions proposals in previous reports, among others. The results revealed the predominance of the adoption of different types of reports, with emphasis on GRI standards, followed by integrated reporting and, to a lesser extent, by SASB. Consistency in audit execution was noted at Eletrobrás, Neoenergia and AES Brasil Energia, while the absence at Usiminas raises questions about the robustness of the information in its report. The diversity of audit firms and adopted standards highlights the need for a more uniform approach. The companies' commitment to communication, monitoring and other procedures highlights the continuous search for transparency and improvement of sustainable practices, highlighting the importance of standardization to promote transparency and reliability in the disclosure of information related to sustainability.

Keywords: Sustainability, Environmental Accounting, External Audit, Polluting Companies.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Checklist de Análise dos Procedimentos de Auditoria

Quadro 2 - Resultado dos Procedimentos de Auditoria nos Relatórios de Sustentabilidade

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
2	CONTABILIDADE AMBIENTAL	13
2.1	Contas patrimoniais e contas de resultados	14
2.1.1	Ativos ambientais	15
2.1.2	Passivos ambientais	15
2.1.3	Custos e despesas	16
2.1.4	Receitas	16
2.2	Relatórios de sustentabilidade.....	17
2.3	Auditoria externa de relatório de sustentabilidade.....	19
3	METODOLOGIA	21
3.1	Amostra	21
3.2	Levantamento dos dados	22
4	ANÁLISE DE RESULTADOS	23
4.1	Passivos ambientais	24
4.3.1	Relatório de sustentabilidade	27
4.3.2	Empresa de auditoria	27
4.3.3	Planejamento da Auditoria.....	27
4.3.4	Execução da Auditoria	28
4.3.5	Preparação	29
4.3.6	Comunicação.....	29
4.3.7	Acompanhamento.....	30
4.3.8	Outros.....	31
5	CONCLUSÕES E PERSPECTIVAS	31
6	REFERÊNCIAS	33

1 INTRODUÇÃO

Pastre, Zaro e Alberton (2016) observam que no contexto da globalização, as organizações estão empenhadas em aprimorar a gestão de sua estrutura socioambiental, impulsionadas pela conscientização crescente na comunidade sobre os impactos negativos dos processos produtivos no meio ambiente. Ribeiro (2017) destaca que a poluição ambiental se tornou um tema bastante debatido, refletindo a expansão e crescente complexidade de seus impactos. Arbex et al. (2012) ressaltam que embora os efeitos da poluição sejam conhecidos desde tempos antigos, foi apenas com a Revolução Industrial que essa problemática começou a afetar a população em larga escala.

Em consonância, Spies, Boehringer e Dalcin (2012) afirmam que os tratados em prol de um planeta sustentável têm como objetivo constante minimizar e, sempre que possível, recuperar os danos ambientais originados do paradigma de desenvolvimento capitalista. A concepção de impacto ambiental, conforme destacada pelos autores referenciados, está intrinsecamente associada a problemas decorrentes de alterações no meio natural, abrangendo aspectos químicos, físicos, biológicos, entre outros.

Nesse contexto, Brumati (2015) destaca a contabilidade ambiental como uma ferramenta interna de gestão nas organizações, que contribui para a conservação ambiental. Essa abordagem busca evidenciar custos, despesas e receitas relacionadas ao meio ambiente, fornecendo à empresa informações essenciais para orientar suas decisões. Borges et al. (2021) ressaltam que a administração ambiental evoluiu para ser considerada uma vantagem competitiva, indo além de uma função meramente regulatória. Essa evolução permite a promoção do desenvolvimento sustentável, buscando harmonizar o crescimento econômico, a preservação ambiental e a responsabilidade social.

No contexto brasileiro, a Bolsa de Valores de São Paulo (B3), abriga empresas de diversos setores, com destaque especial para o setor de energia. Estas desempenham um papel crucial na vida da população e na estrutura social. Não são apenas responsáveis por fornecer a necessidade de energia para comunidades, empresas e serviços públicos, mas também têm um impacto significativo nas iniciativas para garantir a segurança e expansão da matriz elétrica, promovendo fontes renováveis e eficiência energética. Diante desse cenário, torna-se fundamental examinar como essas empresas, e outras ocorrências na B3, estão lidando com as questões de sustentabilidade em seus relatórios corporativos.

O IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*) é uma entidade independente que desenvolve normas internacionais para auditoria, revisão, asseguarção e serviços relacionados. Até o final do segundo trimestre de 2023, está previsto que o *International Sustainability Standards Board* (ISSB) visando suprir a demanda informacional dos investidores, desenvolva e apresente suas duas primeiras normas em divulgação de informações relacionadas a questões ambientais, sociais e de governança (ESG). Antecipa-se que essas normas entrem em vigor a partir de janeiro de 2024, marcando um marco significativo no estabelecimento de padrões globais para a transparência e responsabilidade em práticas sustentáveis (Farooq Azantouti e Zaman 2023). Logo, essas normas são projetadas para promover a transparência, a confiança e a integridade nos processos de asseguarção, contribuindo para a confiabilidade das informações financeiras e não financeiras disponibilizadas pelas organizações.

A padronização de normas contábeis no Brasil é conduzida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e a NBC TO 3000 é uma norma brasileira do CFC que dispõe sobre

trabalhos de asseguarção diferente de auditoria e revisão. Ela estabelece princípios e procedimentos para a realização de trabalhos de asseguarção, com o objetivo de fornecer segurança razoável sobre a conformidade das informações com critérios específicos. A norma foi revisada em 20 de novembro de 2015 e tem como objetivo garantir a qualidade e a confiabilidade dos trabalhos de asseguarção realizados no Brasil.

Assim, o problema de pesquisa que direciona este trabalho é: “Os pareceres de auditorias externas dos relatórios de sustentabilidade das empresas brasileiras envolvidas na B3 estão em conformidade com a NBC TO 3000?” Essa pergunta norteia a investigação sobre a eficácia dos processos de auditoria externa na garantia da fidedignidade e cumprimento dos padrões estabelecidos para relatórios de sustentabilidade, refletindo, assim, o comprometimento das empresas com práticas transparentes e responsáveis em um contexto de importância crescente da sustentabilidade empresarial.

O objetivo central desta pesquisa é realizar uma análise aprofundada da conformidade dos pareceres de auditorias externas dos relatórios de sustentabilidade de empresas brasileiras incluídas na B3 com os requisitos estabelecidos pela NBC TO 3000. Buscamos compreender a efetividade desses processos de auditoria externa na validação da integridade e resultados das informações apresentadas nos relatórios de sustentabilidade, considerando as diretrizes normativas vigentes.

Além disso, o estudo visa identificar eventuais lacunas ou desafios enfrentados pelas empresas pelo não cumprimento dessas normas, fornecendo insights valiosos para o aprimoramento das práticas de auditoria e relacionamento corporativo no âmbito da sustentabilidade. Este trabalho contribuirá para a compreensão mais profunda da qualidade e transparência dos relatórios de sustentabilidade, promovendo, assim, a confiança das partes interessadas e fortalecendo o compromisso das empresas com a responsabilidade ambiental e social.

Após a introdução, será trabalhado o referencial teórico que constará os temas acerca deste trabalho a fim de basear o entendimento e compreensão da pesquisa, seguindo para a metodologia utilizada para coletar os dados que compõem os resultados da pesquisa. Posteriormente, os resultados obtidos serão analisados, com o intuito de fornecer uma compreensão clara e acessível das informações obtidas por meio da empregada. Por fim, uma conclusão será elaborada para reunir os principais conceitos e percepções discutidas ao longo da metodologia do artigo.

2 CONTABILIDADE AMBIENTAL

Conforme Kraemer (2001) a crescente percepção dos impactos irreversíveis provenientes dos problemas ambientais, que afetam indiscriminadamente países subdesenvolvidos e desenvolvidos, destaca a imperatividade de incorporar a Contabilidade Ambiental em nossos sistemas econômicos. Segundo a Norma Brasileira de Contabilidade NBC TE XXX - Interação Da Entidade Com o Meio Ambiente (NBC TE XXX, 2016) alinhada a essa necessidade, a contabilidade ambiental visa identificar, mensurar, refletir e divulgar os aspectos econômico-financeiros específicos aos eventos e transações relacionadas à interação da entidade com o meio ambiente.

Para Araújo (2009) a contabilidade é considerada um sistema, uma metodologia ou

uma disciplina acadêmica, que se concentra no estudo do patrimônio e tem como propósito principal o registro, a análise, o controle e a divulgação de eventos que impactam o patrimônio das organizações, ao mesmo tempo em que desempenha um papel crucial no processo de planejamento. Neste sentido, a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis informa que as projeções contábeis são preparadas com a finalidade de satisfação das necessidades dos seus usuários em decisões econômicas (CFC, 2008).

A contabilidade tradicional concentra-se na gestão financeira e na análise de dados econômicos das organizações. Por outro lado, segundo Ribeiro (2012) é necessário conciliar os sistemas econômico e ecológico, pois os dois necessariamente interagem. Assim, não se pode fazer uma escolha entre desenvolvimento econômico ou meio ambiente saudável, nesse contexto, nasce a necessidade da contabilidade ambiental. Ainda para Ribeiro (2012) a contabilidade ambiental não é uma nova ciência, mas sim, uma segmentação da tradicional já, amplamente, conhecida. Já para Tinoco e Kraemer (2011) essa abordagem contábil é mais abrangente do que a contabilidade convencional, uma vez que busca identificar as consequências não consideradas anteriormente e registrar, quantificar, avaliar e comunicar todos os impactos ambientais.

Segundo Antonovz (2014) a necessidade de desenvolver e adotar a contabilidade ambiental é evidenciada pelo aumento da população global e pela diminuição dos recursos naturais, destacando a importância de antecipar e avaliar os efeitos benéficos e adversos pelas atividades das organizações. Assim sendo, a contabilidade ambiental surgiu como resposta à crescente conscientização sobre os impactos ambientais das atividades humanas e a necessidade de medir, relatar e gerenciar esses impactos.

Além disso, outro aspecto importante para o desenvolvimento dessa contabilidade são as demonstrações de cunho ambiental. Para Antonovz (2014) as projeções de natureza ambiental e tópicos relacionados, como as auditorias e o retorno sobre o investimento ambiental, emergiram em resposta à crescente necessidade de harmonizar as operações das empresas com as preocupações ambientais.

Dessa forma, segundo Moreira, Brito e Lima (2020) a contabilidade ambiental foi influenciada com a finalidade de registrar as atividades comerciais de empresas que causam impacto no meio ambiente, fornecendo informações cruciais para que essas empresas possam evitar impactos negativos no meio ambiente e, como resultado, evitar prejuízos econômicos associados a essas práticas.

Logo, conforme Silva, Silva, Silva (2016) a contabilidade ambiental visa orientar os gestores a reexaminarem seus conceitos, destacando as previsões de gerar valor empresarial por meio de práticas sustentáveis. Ao integrar a sustentabilidade nas decisões organizacionais, observe-se um impacto positivo, manifestado pelo aumento da eficiência produtiva, utilização criteriosa de materiais primários e recursos naturais, redução de custos e, conseqüentemente, um incremento substancial na lucratividade. Essa abordagem estratégica não apenas fortalece a responsabilidade social corporativa, mas também evidencia a interconexão entre a preservação ambiental e o sucesso econômico da empresa.

2.1 Contas patrimoniais e contas de resultados

Dentro do campo da contabilidade ambiental, há um aspecto crucial relacionado à

gestão de ativos e passivos ambientais, além dos custos, despesas e receitas ambientais.

2.1.1 Ativos ambientais

Os ativos ambientais, conforme Projeto de Lei N.º 1.254-A/2003 (BRASIL, 2003), referem-se à conformidade com os requisitos legais, éticos e sociais relacionados à gestão ambiental, que são devidamente quantificados e documentados no relatório da administração e nas notas explicativas para reflexão essa conformidade nas projeções contábeis. Para Antonovz (2014) os ativos ambientais estão estreitamente ligados às questões ambientais, seja na aquisição de recursos naturais, seja na prevenção ou na conservação do meio ambiente.

Para Ribeiro (2017) os ativos ambientais têm como objetivo principal a geração de benefícios econômicos no futuro, e, ao analisar as práticas da empresa do ponto de vista da contabilidade ambiental, buscando-se enfatizar a importância de tornar as ações ambientais visíveis nas auditorias contábeis, permitindo que a empresa comunique a sua responsabilidade social com ênfase na preservação do meio ambiente aos diversos utilizadores da informação contabilística.

Para Borges et al (2021) o ativo ambiental pode ser interpretado como os símbolos relacionados a questões ambientais que são registradas como ativos e amortizados ao longo do período atual e em períodos futuros, desde que cumpram os critérios estabelecidos para serem reconhecidos como ativos. Portanto, o ato de capitalizar implica em registrar o gasto como parte integrante de um determinado ativo ou como um componente do Ativo.

De acordo com a NBC TE XXX - interação da entidade com o meio ambiente (2016) o reconhecimento contábil de um ativo ambiental deve ocorrer quando a entidade obtiver controle e/ou posse do ativo ambiental. Conforme Gomes (2021) o reconhecimento de um ativo ambiental está condicionado à capacidade de controle por parte da entidade, com a propriedade e posse em um papel secundário. Além disso, o direito de uso deve ser exclusivo da organização. Quando esses critérios de reconhecimento não são experimentados simultaneamente, os gastos ambientais devem ser tratados como custos ou despesas do período em questão.

2.1.2 Passivos ambientais

Para Moreira, Brito e Lima (2020) os passivos ambientais referem-se às despesas relacionadas à mitigação dos danos causados ao meio ambiente. Ainda, segundo Moreira, Brito e Lima (2020) frequentemente, as empresas enfrentam impactos significativos de passivos ambientais antes de se concentrarem nos ativos ambientais, que envolvem medidas preventivas. Dessa forma, englobam todos os impactos ambientais decorrentes das operações de um empreendimento que não foram devidamente mitigados ou corrigidos ao longo de seu funcionamento.

Segundo Brumati (2015) o passivo ambiental constitui um risco financeiro, uma vez que a empresa possui despesas relacionadas a essas obrigações, resultando na redução de seu patrimônio líquido. Além dos custos de manutenção, as empresas com passivos ambientais podem sofrer desvalorização no mercado e experimentar uma diminuição na sua lucratividade. Para Bergamini (1999) um passivo ambiental deve ser reconhecido quando uma empresa tem a obrigação de arcar com um custo ambiental que ainda não foi pago, contanto que essa obrigação atenda aos critérios de reconhecimento como uma obrigação. Portanto, esse tipo de responsabilidade é caracterizado como uma obrigação atual da empresa que resultou de

eventos ocorridos no passado. Assim, de acordo com a NBC TE XXX - interação da entidade com o meio ambiente (2016) o reconhecimento do fato gerador de um passivo ambiental deve ocorrer no momento em que a transação for efetuada, ou, na ausência de possibilidade imediata de mensuração, no ponto em que a entidade toma conhecimento e dispõe de capacidade técnica para quantificá-lo.

Em suma, a consideração de ativos e passivos ambientais desempenha um papel crucial no contexto empresarial moderno, contribuindo para a gestão responsável de recursos naturais e para a minimização de impactos ambientais negativos. O reconhecimento e a mensuração adequados desses elementos são essenciais para uma tomada de decisões sustentáveis.

2.1.3 Custos e despesas

Anzilago et al. (2017) conceituam custos e despesas ambientais como investimentos aplicados tanto de forma direta quanto indireta no sistema de gestão ambiental do processo produtivo, incluindo atividades ecológicas da organização. Em concordância, Brumati (2015) descreve que custos e despesas ambientais envolvem desembolsos diretos ou vinculados ao sistema de gestão ambiental do processo produtivo, abrangendo também atividades ecológicas da empresa. Quando esses gastos são aplicados diretamente na produção, são categorizados como custos, enquanto, se aplicados de maneira indireta, são denominadas despesas.

Conforme destacado por Ribeiro (2012) as despesas ambientais englobam todos os custos associados à gestão ambiental, consumidos no período e incorridos na área administrativa. Esses gastos, cruciais para qualquer empresa, incluem horas de trabalho, encargos sociais, insumos necessários para a definição e manutenção de programas e políticas ambientais, recrutamento de pessoal especializado, aquisição de equipamentos antipoluentes, pagamento de compras, recepção e estocagem de itens ambientais, além de treinamentos específicos e auditorias ambientais. Tais atividades são conduzidas por diversos departamentos, como recursos humanos, compras, financeiro, recepção e almoxarifado, todos desempenham papéis fundamentais na preservação do meio ambiente.

De acordo com Ribeiro e Gratão (2000) o reconhecimento dos custos ambientais é crucial para obter resultados mais precisos, especialmente ao internalizar esses custos, o que reduz os impactos na sociedade e no meio ambiente. Quando uma empresa não assume esses custos, a sociedade é quem suporta as consequências. A proximidade dos resultados com a realidade reflete o desempenho eficaz da empresa em cada período, evidenciando também a eficácia da gestão.

Segundo Melo e Oliveira (2014) acredita-se que as despesas ambientais resultam de desembolsos associados à administração da entidade, manifestando-se na área administrativa através de políticas internas de preservação. Além disso, incluem gastos com recursos humanos, quando destinados a treinamentos ambientais, assim como despesas com encargos e funcionários envolvidos nessa área. De acordo com esses autores, os custos e despesas ambientais têm a capacidade de se transformar em passivos ambientais, resultando em eventos ou transações nos quais a empresa precisa investir seus recursos econômicos para mitigar impactos futuros. Esses passivos também surgem quando as empresas causam poluição ou degradação ambiental, resultando em um compromisso futuro de sacrificar recursos para lidar com as consequências.

2.1.4 Receitas

Ferreira et al. (2016) afirmam que as receitas ambientais são os recursos financeiros

provenientes da comercialização de itens e da prestação de serviços que são relevantes para a preservação do meio ambiente. Isso inclui a venda de subprodutos, produtos ecológicos, resíduos reciclados, e a oferta de serviços de gestão ambiental.

De acordo com Santos et al. (2001) a gestão ambiental tem como objetivo principal adotar uma abordagem responsável em relação às questões ambientais, mesmo que a geração de receita não seja sua meta principal. No entanto, a implementação dessas práticas não exclui a possibilidade de a empresa obter benefícios econômicos.

As receitas ambientais decorrem de diversas fontes, dentre elas:

“Prestação de serviços especializados em gestão ambiental; venda de produtos modificados de sobras de insumos do processo produtivo; venda de produtos reciclados; receita de aproveitamento de gases e calor; redução do consumo de matérias-primas; redução do consumo de energia; redução do consumo de água; e participação no faturamento total da empresa, que se limita como sendo devida a sua atuação responsável com o meio ambiente.”(Tinoco, E. P. T.; Kraemer, M. E. P, 2011, p. 165).

2.2 Relatórios de sustentabilidade

Para Lugoboni et al. (2015) o relatório de sustentabilidade visa dar maior transparência às atividades empresariais e ampliar o diálogo da organização com a sociedade, tendo em vista a necessidade de comunicar aos stakeholders suas práticas socioambientais, além das econômicas. Além disso ele é uma peça central na contabilidade ambiental, permitindo a integração das práticas e considerações ambientais na estratégia e na prestação de contas da organização, desempenhando um papel fundamental na avaliação e prestação de contas em relação às metas de sustentabilidade, fornecendo informações valiosas para partes interessadas, investidores e reguladores.

Para Borges et al. (2021) o objetivo específico de um relatório de sustentabilidade é comunicar os resultados das iniciativas internacionais que foram priorizadas, influenciando a estratégia e a alocação de recursos pela alta direção da empresa. Além disso, esse relatório também destaca as ações tomadas para reduzir os impactos das mudanças climáticas, com o objetivo de prevenir crises financeiras.

Diversas organizações desempenham papéis cruciais na promoção e orientação das práticas sustentáveis, alinhando-se com princípios globais, metas e iniciativas de desenvolvimento responsável. A seguir, destacam-se algumas dessas entidades:

- i. Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) - Organização das Nações Unidas (ONU): Iniciativa global que estabelece metas até 2030, abrangendo uma ampla gama de desafios sociais, econômicos e ambientais.
- ii. Task Force on Nature-related Financial Disclosures (TNFD): Similar à TCFD, concentra-se na divulgação financeira relacionada à biodiversidade e riscos naturais, instando as empresas a considerarem a natureza como elemento crítico em suas operações e estratégias.
- iii. International Financial Reporting for Integrated Reporting (IFVI): Dedicada ao desenvolvimento de padrões de relato integrado para oferecer uma visão abrangente do desempenho financeiro e não financeiro das organizações.

- iv. Science Based Targets Initiative (SBTi): Colaboração entre diversas organizações, auxiliando empresas na definição de metas de redução de emissões alinhadas com descobertas científicas recentes para mitigar o aquecimento global.
- v. Sustainable Accounting Standards Board (SASB): Foca na formulação de padrões de contabilidade sustentável, proporcionando métricas específicas para setores e indústrias.
- vi. Carbon Disclosure Project (CDP): Atua como plataforma global para a divulgação de emissões de carbono e implementação de estratégias de combate às mudanças climáticas.
- vii. Global Reporting Initiative (GRI): Organização internacional que desenvolve diretrizes para relatórios de sustentabilidade, facilitando a comunicação transparente sobre o desempenho socioambiental e econômico.
- viii. United Nations Global Compact (UNGC): Incentiva empresas a adotarem políticas e práticas sustentáveis alinhadas com princípios relacionados aos direitos humanos, trabalho, meio ambiente e anticorrupção.
- ix. Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD): Estabelecida pelo Financial Stability Board (FSB) fornece recomendações para divulgação de informações financeiras relacionadas às mudanças climáticas.
- x. The Sustainability Consortium (TSC): Colaboração entre empresas, organizações sem fins lucrativos e acadêmicos, visando desenvolver ferramentas e padrões para melhorar desempenho ambiental e social das cadeias de suprimentos.
- xi. SHIFT (Shift Project): Organização sem fins lucrativos que trabalha para integrar considerações de direitos humanos nas práticas de negócios, incentivando empresas a adotarem abordagens socialmente responsáveis.

Essas entidades desempenham um papel vital na orientação das práticas empresariais em direção a um paradigma mais sustentável, contribuindo significativamente para a realização de objetivos globais de desenvolvimento sustentável e responsabilidade corporativa.

Uma estrutura extremamente reconhecida para a elaboração dos relatórios é fornecida pela Iniciativa de Relatórios Globais (GRI). Diretrizes para Relatório de Sustentabilidade da GRI (2006) elaborar relatórios de sustentabilidade envolve uma ação de mensurar, comunicar e responsabilizar tanto as partes interessadas internas quanto externas sobre o desempenho organizacional, com o objetivo de promover o desenvolvimento sustentável. Esses documentos são destinados a fornecer uma visão equilibrada e objetiva do desempenho de sustentabilidade da organização relatora, abrangendo informações tanto positivas quanto negativas.

Segundo Lordello e da Silva (2019) é recomendado que as empresas procedam a verificação externa dos relatórios de sustentabilidade que divulgam informações sobre os impactos de uma organização – sejam positivos ou negativos – sobre o meio ambiente, a sociedade e a economia. Implicando, de acordo com NBC TO 3000 – Trabalho de Asseguração Diferente de Auditoria e Revisão, em garantir a confiabilidade de um relatório elaborado pela administração ou por um especialista nomeado pela administração (como um mediador ou avaliador) que avalia o desempenho da organização nesse campo.

Segundo Reis (2020) as empresas seguem orientações específicas, exemplificadas pelas normas da *Global Reporting Initiative* (GRI) mencionadas anteriormente, assim como pelas diretrizes do *Sustainability Accounting Standards Board* (SASB). Estas normas

desempenham um papel fundamental na criação do relatório de sustentabilidade. O Relatório Integrado (RI) é citado como um modelo adotado pelas empresas para a divulgação de informações abrangendo as três dimensões da sustentabilidade.

O relatório de sustentabilidade, desempenha um papel vital para permitir que as organizações comuniquem seus esforços e compromissos com a sustentabilidade de maneira transparente e responsável, tendo a Iniciativa de Relatórios Globais (GRI) para oferecer uma estrutura internacionalmente reconhecida para sua elaboração.

Dessa forma, de acordo com Veríssimo (2010) os relatórios de sustentabilidade resultam de um processo que busca identificar, medir e prestar contas das ações das organizações em prol da sustentabilidade. Ao apresentar esses relatórios, as organizações possuem uma ferramenta para promover o diálogo e implementar melhorias contínuas no desempenho, avançando o desenvolvimento sustentável. No entanto, para garantir a confiança e a confiabilidade dessas informações, muitas organizações recorrem a auditorias externas dos seus relatórios de sustentabilidade.

2.3 Auditoria externa de relatório de sustentabilidade

Segundo Veríssimo (2010) a auditoria é um processo sistemático e documentado de verificação, realizado para obter e avaliar evidências objetivas. O objetivo é determinar se atividades, eventos, sistemas de gestão e condições ambientais específicas estão em conformidade com os critérios de auditoria. Nesse sentido, a auditoria externa de relatórios de sustentabilidade é uma prática essencial no campo da contabilidade ambiental, desempenhando um papel crítico na avaliação da integridade, precisão e conformidade dos dados ambientais e de sustentabilidade relatados pelas organizações, pois, tem como objetivo garantir que as informações fornecidas nos relatórios de sustentabilidade sejam certificadas com padrões aceitos e que sejam verificáveis por terceiros independentes.

Moroney, Windsor e Aw (2012) enfatizam que as empresas que possuem garantias fornecidas por auditores externos demonstraram maior qualidade e segurança quanto às divulgações ambientais voluntárias. De acordo com Deegan, Cooper e Shelly (2006) a garantia de relatórios que seguem critérios normativos aumenta a confiança nas informações divulgadas e facilita a conclusão desses relatórios, proporcionando segurança aos leitores em relação às práticas empregadas.

No caso de auditoria, o IAASB (*Auditing and Assurance Standards Board*, que em português pode ser traduzido como Conselho Internacional de Normas de Auditoria e Garantia) entidade independente que desenvolve normas internacionais para auditoria, revisão, asseguração e serviços relacionados, emitiu a Norma Internacional de Garantia de Sustentabilidade (ISSA) 3000, que fornece orientação e requisitos para a realização de asseguração de relatórios de sustentabilidade. Além disso, o IAASB divulgou o Padrão Internacional de Garantia de Sustentabilidade (ISSA) 5000, que representa um passo à frente para relatórios sustentáveis. Essas normas visam garantir a qualidade e a confiabilidade dos relatórios de sustentabilidade, fornecendo orientação para os auditores que realizam esse tipo de trabalho. Para responder críticas, o IAASB começou recentemente a trabalhar numa norma especializada de garantia de NFI, a ISSA 5000, com um rascunho de exposição para comentários divulgado em junho de 2023.

No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou a NBC TO 3000 por

meio da Resolução CFC nº 1.160/2009, que é equivalente à norma internacional ISAE 3000 emitida pela Federação Internacional de Contadores. Essa norma estabelece diretrizes e procedimentos para a realização de trabalhos de garantia que se aplicam à verificação de informações não financeiras, como os detalhes nos relatórios de sustentabilidade das empresas. Dessa forma, os auditores externos devem aderir às diretrizes da NBC TO 3000 de 2009, inclusive com quaisquer outras normas relevantes, quando aplicáveis.

A auditoria externa de relatórios de sustentabilidade está intrinsecamente ligada aos trabalhos de asseguarção, sendo uma prática fundamental no campo da contabilidade ambiental. De acordo com a NBC TO 3000, os trabalhos de asseguarção, no contexto de informações sobre Sustentabilidade e Responsabilidade Social, quando não há normas específicas, esta deve ser utilizada (CFC, 2015). Além disso, a NBC Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguarção, define que um trabalho de asseguarção envolve a ação de um auditor independente que emita uma conclusão com o objetivo de aumentar a confiança dos usuários pretendidos da informação (aqueles que não sejam a parte responsável) sobre a avaliação ou medição de um determinado objeto, conforme previsto pelos critérios relevantes (CFC, 2015).

Na atualidade há dois padrões de garantia mais comuns utilizados pelos asseguradores: AA1000AS e ISAE3000. Os contabilistas são limitados pelos requisitos dos seus órgãos profissionais de contabilidade, que exigem que apliquem a ISAE3000 ao realizar qualquer trabalho de garantia, enquanto os não contabilistas desfrutam de maior flexibilidade e, em alguns casos, usará vários padrões em combinação, mas tenderá mais para o AA1000AS (Farooq e De Villiers, 2020). À medida que a quota de mercado dos contabilistas aumenta, também aumenta a utilização da ISAE3000. Por exemplo, em França, Gillet-Monjarret (2018) observou que a maioria dos trabalhos de garantia referem-se à ISAE3000. Os padrões de garantia AA1000 da AccountAbility, emitidos em 2003, “destinam-se a dar garantias às partes interessadas sobre a forma como uma organização gere o desempenho de sustentabilidade e como comunica isso nos seus relatórios de sustentabilidade [...]” (AccountAbility, 2008, p. 9).

Uma abordagem à sustentabilidade focada nas partes interessadas é promovida através dos princípios de inclusão, materialidade, capacidade de resposta e impacto. A norma identifica dois tipos de trabalhos de asseguarção, denominados Tipo 1 e Tipo 2 (Farooq e de Villiers, 2020). Nos trabalhos do Tipo 1, os profissionais fornecem garantia sobre a aplicação dos princípios AA1000AS. Nos trabalhos do Tipo 2, os asseguradores avaliam tanto a aplicação dos princípios AA1000AS pelo relator quanto a qualidade das informações relatadas. Por outro lado, a ISAE3000, emitida em 2005 pelo IAASB, é uma norma genérica que classifica todos os trabalhos de asseguarção em limitados ou razoáveis com base no nível de asseguarção oferecido (Hasan et al., 2003; Smith et al., 2011). A norma proporciona flexibilidade aos profissionais que podem oferecer diferentes níveis de garantia em diferentes secções de um relatório de sustentabilidade (Farooq e De Villiers, 2020). Além disso, Dando e Swift (2003) consultaram 150 asseguradores e líderes de pensamento, que defenderam os padrões AA1000.

A norma AA1000 Assurance Standard (2008) também conhecida como AA1000AS, representa um conjunto de diretrizes que garantem a garantia e a qualidade dos esforços relacionados ao desempenho sustentável e à elaboração de relatórios de sustentabilidade (AA1000 Assurance Standard, 2008).

De acordo com Pastre, Zaro e Alberton (2016) assim como na NBC TO 3000, o processo de implementação da AA1000AS (2008) pode ser dividido em fases de planejamento, execução e comunicação dos resultados. No planejamento, é crucial desenvolver uma estratégia clara para obter e avaliar as evidências, alinhando-se com a amplitude do trabalho. Na fase de

execução, é necessário avaliar a natureza e o grau de adesão aos princípios da AA1000 e, quando necessário, comunicar orientações sobre informações específicas relacionadas ao desempenho sustentável. Após a conclusão do trabalho, é essencial criar uma declaração de garantia, um relatório formal emitido para confirmar as informações obtidas.

Para concluir, a auditoria externa de relatórios de sustentabilidade desempenha um papel fundamental na garantia de integridade e na revisão das informações divulgadas pelas organizações. Ela garante que os dados ambientais, sociais e financeiros sejam controlados e controlados em conformidade com as normas e padrões relevantes. Além disso, as auditorias externas auxiliam na construção da confiança das partes interessadas, como investidores e consumidores, ao demonstrar um compromisso transparente com a responsabilidade e a sustentabilidade.

3 METODOLOGIA

Para o desenvolvimento deste estudo, foi utilizado a abordagem qualitativa para a condução da pesquisa.

Segundo Matias-Pereira (2016) a pesquisa qualitativa dispensa o emprego de métodos estatísticos, utilizando o ambiente natural como principal fonte para coleta de dados, com o pesquisador desempenhando o papel fundamental como instrumento. Caracterizados por uma abordagem descritiva, os pesquisadores têm uma tendência de realizar análises indutivas, concentrando-se nos processos e seus significados. Dentro dessa abordagem, foi desenvolvida uma metodologia de análise de conteúdo, que para Chizzotti (2000) é uma abordagem para o processamento e análise de informações obtidas por meio de técnicas de coleta de dados consolidadas em um documento. De acordo com Cardoso, Oliveira e Ghelli (2021) essa análise, como método de pesquisa, desempenha uma função crucial nos estudos sociais, explorando minuciosamente a questão da subjetividade ao considerar a não neutralidade existente entre o pesquisador, o objeto de estudo e o contexto envolvente.

Para Chizzotti (2000) o propósito da análise de conteúdo consiste em uma compreensão crítica do significado das comunicações, abrangendo tanto o conteúdo manifesto quanto o latente, as significações explícitas e as ocultas. Nesse contexto, utilizamos a análise de conteúdo, especificamente a abordagem mecanicista, que para Carvalho (2020) o paradigma mecanicista representa um conjunto de diretrizes, métodos de interpretação e abordagens para investigar fatos, ou seja, é basicamente um conjunto de regras e maneiras de entender e estudar coisas. Nesse sentido essa análise foi aplicada por meio de um *checklist*, fornecendo uma estrutura sistemática e criteriosa para a avaliação dos elementos presentes nos dados encontrados. Essa abordagem proporcionou uma análise específica e detalhada, permitindo uma compreensão aprofundada dos dados qualitativos utilizados nesse trabalho.

3.1 Amostra

A amostra em questão abrange empresas do setor de energia, notadamente as presentes na carteira do ISE de 2023. Destacam-se nesse conjunto a AES Brasil Energia, Eletrobrás e Neoenergia, empresas de grande relevância no cenário econômico brasileiro. Além dessas, inclui-se a Usiminas, cujas atividades têm potencial significativo de impacto ambiental e, portanto, são particularmente relevantes para avaliações de sustentabilidade. Vale ressaltar que todas essas empresas são sociedades anônimas de capital aberto, com suas ações listadas na B3. Essa condição impõe uma série de responsabilidades financeiras e requer práticas transparentes, uma vez que envolvem a captação de capital por meio do mercado de ações. A abertura ao mercado não apenas proporciona financiamento para as operações dessas empresas, mas também demanda um elevado padrão de transparência e divulgação de informações financeiras.

Nas áreas em que atuam, essas empresas demonstram faturamentos substanciais, indicativos de sua robustez financeira e importância no cenário econômico. Em 2022, a Eletrobras se destacou como uma gigante do setor elétrico, registrando um faturamento expressivo de 18 bilhões. Da mesma forma, a Neoenergia, como uma potência integrada de energia, alcançou uma receita de 12 bilhões no mesmo período. A Usiminas, desempenhando papel tanto no setor energético quanto como uma das principais siderúrgicas, apresentou um faturamento significativo de 5 bilhões. Por fim, a AES Brasil Energia, com um faturamento expresso em valores notáveis de 900 milhões, ressalta sua proeminência na geração de energia. Essas empresas desempenham papéis estratégicos em diferentes regiões do Brasil, contribuindo para a diversificação e fortalecimento do setor energético nacional. Além disso, exercem funções essenciais no setor de energia e na sociedade brasileira, liderando iniciativas para garantir a segurança e a expansão da matriz elétrica, promovendo fontes renováveis e eficiência energética. Ao contribuir para o desenvolvimento econômico, proporciona benefícios sociais ao fornecer energia vital para comunidades, empresas e serviços públicos. Seu compromisso com a sustentabilidade ambiental destaca-se na busca por uma matriz mais limpa, evidenciando seu papel no progresso sustentável do Brasil.

No contexto do Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) esta ferramenta crucial avalia o comprometimento dessas empresas com práticas sustentáveis e responsabilidade social. A inclusão no ISE não apenas confere reconhecimento, mas também oferece uma métrica valiosa para analisar critérios de desempenho ESG. Essa inclusão não só fortalece a imagem dessas empresas, mas também influencia a confiança dos investidores, o valor das ações e o acesso a financiamentos sustentáveis. O ISE, assim, transcende uma mera medida de sustentabilidade, tornando-se uma alavanca que pode impactar positivamente a posição e o desempenho dessas organizações no mercado.

3.2 Levantamento dos dados

Os relatórios de sustentabilidade ano de 2022, levantados no *site* das empresas, serviram de base para analisar os pareceres de auditoria sobre a conformidade da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica NBC TO 3000 que é estabelecida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) no Brasil. Essa norma faz parte do conjunto de normas contábeis aplicadas no país e é relevante no contexto da auditoria independente.

A NBC TO 3000 estabelece diretrizes e procedimentos para auditorias de demonstrações financeiras em conformidade com as normas internacionais de auditoria. Para analisar se auditoria segue a NBCT 3000, é importante seguir um checklist para garantir que

todos os aspectos relevantes foram considerados. No Quadro 1, segue o *checklist* que será utilizado para averiguar se a NBCT vem sendo cumprida pelas empresas de auditoria.

Quadro 1 - Checklist de Análise dos Procedimentos de Auditoria

Item	Objetivo
1. Tipo de relatório de sustentabilidade	Verificar quais relatórios de sustentabilidade a empresa divulga suas ações socioambientais (balanço social, GRI, relato integrado, outros).
2. Empresa de auditoria	Identificar qual é a empresa de auditoria.
3. Planejamento da Auditoria	Verificar se o relatório define claramente o escopo da sustentabilidade abordada e os objetivos a serem alcançados. Identificar se o relatório faz menção aos requisitos da NBCT 3000 que se aplicam à divulgação de informações de sustentabilidade.
4. Execução da Auditoria	Analisar se o relatório fornece evidências claras e objetivas do desempenho da empresa em relação aos aspectos de sustentabilidade. Verificar se as informações apresentadas estão em conformidade com os requisitos da NBCT 3000, garantindo transparência e precisão.
5. Preparação	Revisar a documentação disponível no relatório, incluindo políticas, práticas e indicadores de desempenho relacionados à sustentabilidade. Avaliar se a equipe responsável pela elaboração do relatório possui a qualificação necessária para abordar os aspectos de sustentabilidade de acordo com a NBCT 3000.
7. Comunicação e Relatório	Avaliar a clareza e a transparência das informações apresentadas no relatório de sustentabilidade.
7. Acompanhamento	Identificar se o relatório aborda o acompanhamento das metas e ações propostas em relatórios anteriores, demonstrando a evolução do desempenho em sustentabilidade ao longo do tempo.
8. Outros	Verificar se o relatório inclui conclusões, metas alcançadas, desafios enfrentados, recomendações e ações corretivas, se aplicável.

Fonte: Dados da pesquisa.

Há um conjunto de objetivos para a auditoria de sustentabilidade de uma empresa, delineados em oito itens distintos. Estes itens abrangem a avaliação do tipo de relatório de sustentabilidade divulgado pela empresa, a identificação da empresa de auditoria, a análise do planejamento da auditoria em relação ao escopo e objetivos, a revisão da documentação preparatória, a avaliação da execução da auditoria em termos de evidências e conformidade com normas específicas, a análise da clareza e transparência das informações no relatório, o acompanhamento das metas e ações anteriores, e a verificação de elementos adicionais, tais como conclusões, metas alcançadas, desafios, recomendações e ações corretivas. Este conjunto abrangente de critérios visa proporcionar uma avaliação abrangente e sistemática das práticas de sustentabilidade da empresa, alinhada com os requisitos da NBCT 3000.

Além da utilização do checklist, será examinada a presença de passivos ambientais nas organizações analisadas e a sua relevância no escopo do exame de auditoria relacionado aos relatórios de sustentabilidade.

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

4.1 Passivos ambientais

Nas notas explicativas dos relatórios financeiros da AES Brasil, constam informações relativas aos riscos associados à instabilidade comercial e econômica, bem como aos possíveis impactos ambientais que podem ser desencadeados, incluindo conformidade com regulamentos estabelecidos pela Lei 9.605 de 1998.

Na USIMINAS, os demonstrativos financeiros apresentam informações relativas a provisões de passivos ambientais e desativação, totalizando o montante de R\$ 283.060,00, em 2022. As notas explicativas complementares abordam especificamente as provisões destinadas à recuperação ambiental e à desmobilização de ativos.

Na Eletrobrás, observa-se a existência de um passivo ambiental no montante de R\$ 7.224,00, em 2022, relacionado à interação com o meio ambiente, conforme registrado no balanço social que integra a Demonstração Financeira. Entretanto, vale ressaltar que, especificamente nas notas explicativas, não foram identificadas informações detalhadas ou específicas acerca desse passivo ambiental.

Portanto, em relação ao registro de passivo ambiental, pode-se concluir o seguinte: (i) nos demonstrativos da Eletrobrás não há menção específica sobre passivos ambientais; (ii) na AES Brasil há uma citação explícita de passivos ambientais; (iii) na Neoenergia, são mencionados custos ambientais; (iv) na Usiminas, não há referência específica a passivos ambientais.

4.2 Resultado do *checklist*

O Quadro 2 apresenta um resumo dos resultados dos procedimentos de auditoria nos relatórios de sustentabilidade de quatro empresas: Eletrobrás, Neoenergia, AES Brasil Energia e Usiminas.

Evidencia-se a predominância da adoção dos tipos de Relatório de Sustentabilidade pelas empresas, com destaque para o GRI, seguido pelo relato integrado e, por último, o SASB. A diversidade nesses relatórios reflete a aplicação de *frameworks* e padrões diversos para a exposição das práticas sustentáveis, indicando abordagens distintas em relação à transparência e à comunicação com os *stakeholders*. Nesse contexto, a padronização dos relatórios de sustentabilidade tornou-se uma preocupação destacada entre líderes empresariais e investidores. Além disso, o G20 (fórum internacional composto por 19 países e a União Europeia, representados por seus líderes) ministros das finanças e presidentes de bancos centrais, o *Financial Stability Board* e a *International Organization of Securities Commissions* (IOSCO) instaram à criação de relatórios de sustentabilidade comparáveis. Como resposta a essa demanda, o *International Sustainability Standards Board* (ISSB) entidade que faz parte da *International Financial Reporting Standards Foundation* (IFRS Foundation) recentemente introduziu os IFRS S1 e IFRS S2.

Esses padrões representam uma iniciativa significativa para uniformizar e aprimorar a divulgação de informações relacionadas à sustentabilidade, atendendo às expectativas de investidores, reguladores e do meio empresarial. Esses IFRS visam estabelecer requisitos de divulgação que permitam às empresas comunicarem de maneira mais consistente e abrangente os riscos e oportunidades relacionados à sustentabilidade, incluindo aspectos climáticos,

alinhando-se às recomendações do *Task Force on Climate-related Financial Disclosures* (TCFD).

Quadro 2 - Resultado dos Procedimentos de Auditoria nos Relatórios de Sustentabilidade

Item	Eletrobrás	Neoenergia	AES Brasil Energia	Usiminas
Tipo de relatório de sustentabilidade	GRI, Relato integrado	GRI	GRI, SASB, Relato integrado	GRI
Empresa de auditoria	PWC	KPMG	KPMG	ELEVATE Consulting
Planejamento da Auditoria	NBC TO 3000 (ISAE 3000)	ISAE 3000 (NBCT 3000)	NBC TO 3000	AA1000AS
Execução da Auditoria	Sim	Sim	Sim	Não
Preparação	Sim	Sim	Sim	Sim
Comunicação e Relatório	Sim	Sim	Sim	Sim
Acompanhamento	Sim	Sim	Sim	Sim
Outros	Sim	Sim	Sim	Sim

Fonte: Dados da pesquisa

Vale frisar que a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) do Brasil publicou a Resolução CVM n.º 193/23, que estabelece a adoção voluntária a partir do exercício social iniciado em 2024 para companhias abertas, fundos de investimento e companhias securitizadoras, e de forma obrigatória a partir do exercício social iniciado em 2026 para companhias abertas, da elaboração e divulgação de relatório de informações financeiras relacionadas à sustentabilidade com base no IFRS S1 e S2. A resolução também prevê que o relatório de informações financeiras relacionadas à sustentabilidade deve ser objeto de asseguração por auditor independente registrado na CVM, em conformidade com as normas emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). A Resolução CVM n.º 193 foi anunciada em 20 de outubro de 2023, tornando o Brasil o primeiro país a formalmente se comprometer com a adoção dos IFRS S1 e S2, alinhando-se com as recomendações do *Task Force on Climate-Related Financial Disclosures* (TCFD) e os critérios estabelecidos pelo *Sustainable Accounting Standards Board* (SASB). Este marco representa um avanço significativo na busca por maior transparência e consistência na divulgação de informações de sustentabilidade por parte das empresas brasileiras, visando fortalecer o mercado de capitais e atrair investimentos globais.

No estudo, é possível observar que a Eletrobrás é auditada pela PricewaterhouseCoopers (PWC) a Neoenergia pela KPMG, a AES Brasil Energia também pela KPMG, e a Usiminas pela ELEVATE Consulting. A variação nas escolhas de empresas de auditoria entre as entidades pode influenciar significativamente a avaliação e a comunicação das práticas de sustentabilidade.

No contexto do planejamento da auditoria, as empresas do setor energético no Brasil, como Eletrobrás, Neoenergia e AES Brasil Energia, adotam normas e diretrizes distintas, como NBC TO 3000 (ISAE 3000) e ISAE 3000 (NBCT 3000) para a realização de auditorias de sustentabilidade. Além disso, a Usiminas orienta-se pela norma AA1000AS. A utilização de diversas normas e diretrizes pelas empresas no planejamento da auditoria sugere uma diversidade de abordagens na avaliação das práticas de sustentabilidade, o que pode impactar a consistência e a comparabilidade das informações divulgadas. Essa diversidade de abordagens ressalta a importância de estabelecer padrões e diretrizes mais uniformes para a auditoria de sustentabilidade, a fim de promover maior transparência e confiabilidade nas práticas de divulgação de informações relacionadas à sustentabilidade pelas empresas.

A execução da auditoria em empresas do setor energético no Brasil, como Eletrobrás, Neoenergia e AES Brasil Energia, é confirmada, enquanto a Usiminas não realiza a auditoria. A ausência de execução da auditoria por parte da Usiminas pode levantar questões sobre a confiabilidade e a robustez das informações apresentadas em seu relatório de sustentabilidade. É crucial analisar se o relatório fornece evidências claras e objetivas do desempenho da empresa em relação aos aspectos de sustentabilidade, bem como verificar se as informações apresentadas estão em conformidade com os requisitos da NBCT 3000, garantindo transparência e precisão. A diversidade de abordagens na auditoria de sustentabilidade é um tema relevante, e a utilização de diferentes normas e diretrizes pelas empresas pode impactar a consistência e a comparabilidade das informações divulgadas. Portanto, a padronização e a uniformidade nas práticas de auditoria de sustentabilidade são fundamentais para promover maior transparência e confiabilidade nas práticas de divulgação de informações relacionadas à sustentabilidade pelas empresas (Muller, Mori Júnior e Silva, 2008).

Todas as empresas do setor energético no Brasil, incluindo Eletrobrás, Neoenergia e AES Brasil Energia, realizaram a comunicação e relatório da auditoria, indicando um comprometimento em compartilhar as descobertas e resultados da avaliação de sustentabilidade com os stakeholders (MULLER, MORI JÚNIOR e SILVA, 2008). A elaboração de relatórios de sustentabilidade é um processo importante para a divulgação do desempenho econômico, social e ambiental de uma organização empresarial, permitindo que as empresas comuniquem de forma transparente e precisa suas práticas de sustentabilidade. A ausência de execução da auditoria por parte da Usiminas pode levantar questões sobre a confiabilidade e a robustez das informações apresentadas em seu relatório de sustentabilidade, destacando a importância da realização de auditorias de sustentabilidade para garantir a precisão e a integridade das informações divulgadas.

A comunicação e o relatório da auditoria são fundamentais para a promoção da transparência e da confiabilidade nas práticas de divulgação de informações relacionadas à sustentabilidade pelas empresas, permitindo que os stakeholders avaliem o desempenho da empresa em relação aos aspectos de sustentabilidade. Além disso, a realização de auditorias de sustentabilidade é importante para verificar se as informações apresentadas estão em conformidade com os requisitos da NBCT 3000, garantindo transparência e precisão. Portanto, a comunicação e o relatório da auditoria são ferramentas essenciais para a promoção da sustentabilidade empresarial e para a construção de uma economia mais sustentável e responsável.

Todas as empresas do setor energético no Brasil, incluindo Eletrobrás, Neoenergia e AES Brasil Energia, realizaram o acompanhamento e incluíram outros procedimentos, demonstrando um comprometimento contínuo com a melhoria e a transparência em suas práticas sustentáveis. A análise revela que as empresas adotam abordagens diversas em relação aos relatórios de sustentabilidade, desde os tipos de relatórios até as normas de auditoria utilizadas. A falta de execução da auditoria por parte da Usiminas destaca-se como uma área de atenção, enquanto o comprometimento com o acompanhamento e outros procedimentos por todas as empresas sugere uma orientação para a melhoria contínua em suas práticas sustentáveis.

A elaboração de relatórios de sustentabilidade é um processo importante para a divulgação do desempenho econômico, social e ambiental de uma organização empresarial, permitindo que as empresas comuniquem de forma transparente e precisa suas práticas de sustentabilidade (Oliveira e Souza, 2015). A realização de auditorias de sustentabilidade é importante para verificar se as informações apresentadas estão em conformidade com os requisitos da NBCT 3000, garantindo transparência e precisão (Gregório, 2017). A comunicação e o relatório da auditoria são ferramentas essenciais para a promoção da

transparência e da confiabilidade nas práticas de divulgação de informações relacionadas à sustentabilidade pelas empresas, permitindo que os stakeholders avaliem o desempenho da empresa em relação aos aspectos de sustentabilidade. Portanto, o acompanhamento e outros procedimentos adotados pelas empresas são fundamentais para a promoção da sustentabilidade empresarial e para a construção de uma economia mais sustentável e responsável.

4.3 Análise individual do *checklist*

4.3.1 Relatório de sustentabilidade

A análise dos relatórios de sustentabilidade das empresas Eletrobrás, Neoenergia, AES Brasil Energia e Usiminas revela distintas abordagens na divulgação de suas práticas socioambientais. A Neoenergia SA destaca suas ações por meio de relatórios que adotam o padrão de divulgação da *Global Reporting Initiative* (GRI) e seguem a Estrutura de Relato Integrado da IFRS *Foundation*. Esta abordagem abrangente reflete o compromisso da empresa em comunicar de maneira detalhada e integrada seu desempenho nas esferas social, ambiental e econômica, evidenciando uma abordagem holística em suas práticas de sustentabilidade.

A Neoenergia, por sua vez, enfatiza suas iniciativas socioambientais principalmente por meio da GRI. A AES Brasil Energia, ao adotar a NBC TO 3000, incorpora critérios da GRI, SASB (*Sustainability Accounting Standard – Electric Utilities & Power Generators do Sustainability Accounting Standards Board - SASB*) e Orientação CPC 09 (Relato Integrado) destacando seu compromisso com a transparência e conformidade internacional. Em contrapartida, a Usiminas, embora não apresente um relatório de asseguarção, comunica suas ações socioambientais por meio de uma carta de asseguarção, desenvolvida conforme as normas GRI Standards 2021.

Essas diferentes abordagens refletem o compromisso das empresas em aderir a padrões reconhecidos na divulgação de práticas sustentáveis, contribuindo para a transparência e integridade em suas operações.

4.3.2 Empresa de auditoria

A auditoria das empresas Eletrobrás, Neoenergia, AES Brasil Energia e Usiminas é conduzida por renomadas empresas de auditoria. A Eletrobrás confia a auditoria à PWC, enquanto a Neoenergia é auditada pela KPMG Auditores Independentes Ltda. A AES Brasil Energia também tem a KPMG Auditores Independentes Ltda. como responsável por suas auditorias. Por outro lado, a Usiminas, embora não apresente um relatório de asseguarção, menciona na carta de garantia a ELEVATE Consulting como a empresa de auditoria responsável, garantindo a conformidade com as normas da *Global Reporting Initiative* (GRI) Standards 2021. Essa diversidade de empresas de auditoria destaca a importância atribuída por essas organizações à garantia da transparência e rigor nas informações financeiras e de sustentabilidade que divulgam.

4.3.3 Planejamento da Auditoria

Eletrobrás apresenta, em seu planejamento de auditoria, uma abordagem clara e detalhada do escopo da sustentabilidade, delineando objetivos específicos e metas a serem atingidas. O relatório destaca a aplicação de procedimentos analíticos e de garantia limitada, estendidos conforme a NBC TO 3000 (ISAE 3000) envolvendo indagações à administração da

Eletrobras e outros profissionais. O enfoque inclui a realização de inquirições e procedimentos analíticos para obter evidências conclusivas, de forma restrita, sobre as informações consolidadas.

O planejamento de auditoria da Neoenergia aborda o escopo da sustentabilidade e os objetivos específicos relacionados à seleção limitada de informações no Relatório Anual de Sustentabilidade 2022. Destaca-se o alinhamento com o manual KSAM para dados históricos não financeiros, considerado equivalente à ISAE 3000, atendendo aos requisitos da NBCT 3000. No caso da AES Brasil Energia, o relatório de planejamento proporciona uma visão abrangente das seções relacionadas à sustentabilidade, destacando áreas como "Responsabilidade" e "Sumário de conteúdo da GRI e SASB". A referência à NBC TO 3000 confirma a adesão a padrões específicos durante a garantia limitada sobre as informações não financeiras.

Quanto à Usiminas, o relatório de garantia limitada da ELEVATE Consulting abrange o escopo da sustentabilidade, estabelecendo objetivos claros. A metodologia inclui avaliação do conteúdo, compreensão do fluxo de informações, seleção amostral, entrevistas e verificação do cumprimento das Normas GRI. Embora não mencione os requisitos da NBCT 3000, a prorrogação dos trabalhos conforme o padrão AA1000AS proporciona um nível moderado de garantia.

Como citado por Farooq, Azantouti e Zaman (2023) a importância da padronização na área de asseguarção é necessária pela prevalência de dois padrões amplamente utilizados pelos asseguraadores na contemporaneidade: AA1000AS e ISAE3000. Nesse último, os contabilistas são restritos pelos requisitos impostos por seus órgãos profissionais, os quais demandam a aplicação estrita da ISAE3000 em todas as atividades de garantia. Por outro lado, os profissionais não contabilistas desfrutam de maior flexibilidade, podendo, em alguns casos, adotar uma abordagem combinada de vários padrões, sendo o AA1000AS uma escolha mais frequente. Essa diversidade de padrões destaca a necessidade de uma padronização eficaz na área de asseguarção, assegurando consistência, transparência e confiabilidade nos procedimentos de garantia realizados por diferentes profissionais e entidades.

4.3.4 Execução da Auditoria

No que se refere à Eletrobrás, a fase de execução da auditoria é respaldada pelo relatório emitido, afirmando que foram seguidos os procedimentos adequados na elaboração do parecer de auditoria. Conforme a avaliação da auditoria, todas as informações foram consideradas em conformidade. No contexto da Neoenergia, a execução da auditoria, conforme evidenciado no relatório, destaca a observância dos procedimentos adequados na elaboração do parecer de auditoria. A conclusão positiva da verificação limitada realizada indica que a empresa está em conformidade com os requisitos estabelecidos nos padrões de sustentabilidade.

Quanto à AES Brasil Energia, a análise do relatório de auditoria revela a apresentação de evidências claras e objetivas do desempenho da empresa em relação aos aspectos de sustentabilidade. A presença de indicadores da *Global Reporting Initiative* (GRI) e *Sustainability Accounting Standards Board* (SASB) contribui para essa clareza, proporcionando uma visão abrangente das práticas e políticas relacionadas à sustentabilidade. A referência à NBC TO 3000 destaca o compromisso com padrões de garantia, garantindo transparência e precisão nas informações apresentadas, em conformidade com os requisitos da norma, fortalecendo assim a confiabilidade do relatório ao abordar tanto a divulgação transparente quanto o cumprimento das normas regulatórias específicas.

No que concerne à Usiminas, a fase de execução da auditoria é respaldada pelo relatório

que fornece evidências claras e objetivas do desempenho da empresa em relação aos aspectos de sustentabilidade. O documento menciona a verificação independente realizada pela ELEVATE Consulting, que avaliou o conteúdo seguindo normas específicas, como as GRI (*Global Reporting Initiative*) Standards 2021. No entanto, não foram identificados requisitos da NBCT 3000 durante a análise do relatório.

4.3.5 Preparação

Em relação à Eletrobrás, a fase de preparação do relatório inclui uma análise minuciosa da documentação, abrangendo políticas, práticas e indicadores de desempenho vinculados à sustentabilidade. Destaca-se a utilização do Global Reporting Initiative (GRI) um conjunto de diretrizes globalmente reconhecidas, assegurando a conformidade com padrões internacionalmente aceitos. Esta abordagem reflete a conformidade da empresa com normas amplamente reconhecidas, promovendo transparência e comparabilidade em suas divulgações. Apesar da existência de um comitê especializado, não foram especificadas as formações dos redatores envolvidos.

No contexto da Neoenergia, a fase de preparação do relatório destaca políticas alinhadas a padrões reconhecidos, especialmente os critérios da Global Reporting Initiative (GRI). Essas políticas delineiam os compromissos da empresa em relação a práticas sustentáveis e responsabilidade ambiental e social. A menção a um comitê especializado é feita, embora o relatório não forneça detalhes específicos sobre as formações dos redatores envolvidos. No caso da AES Brasil Energia, a fase de preparação do relatório destaca a seção "Sumário de conteúdo da GRI e SASB", fornecendo informações detalhadas sobre os indicadores da Global Reporting Initiative (GRI) e Sustainability Accounting Standards Board (SASB).

Esses indicadores, abrangendo áreas ambientais, sociais e de governança, são essenciais para compreender e avaliar o compromisso e o desempenho da empresa em sustentabilidade. Contudo, o relatório não oferece detalhes específicos sobre as formações dos redatores envolvidos. Quanto à Usiminas, o relatório indica a presença do Índice GRI (Global Reporting Initiative) proporcionando uma estrutura para a divulgação transparente e abrangente de informações relacionadas ao desempenho ambiental, social e de governança. No entanto, a equipe responsável pela elaboração do relatório não é explicitamente apresentada no documento.

4.3.6 Comunicação

No âmbito da Eletrobrás, destaca-se a notável clareza e transparência das informações no relatório de sustentabilidade. As práticas e o desempenho relacionados à sustentabilidade são apresentados de maneira acessível, proporcionando uma visão abrangente. A linguagem transparente facilita a compreensão do leitor, enquanto a organização cuidadosa dos dados contribui para a transparência das informações divulgadas. Contudo, sugere-se uma elaboração mais detalhada na conclusão do relatório de asseguarção.

No que tange à Neoenergia, seu relatório apresenta uma estrutura organizada e meticulosa, aderindo consistentemente a normas específicas. A formatação e disposição seguem padrões que facilitam a compreensão e análise das informações, reforçando a solidez do documento. A adesão estrita a normas específicas não apenas fortalece a confiabilidade do relatório, mas também contribui para a transparência e clareza na comunicação das práticas e desempenho em sustentabilidade. No entanto, é recomendável uma conclusão mais detalhada no relatório de asseguarção. Quanto à AES Brasil Energia, ressalta-se a evidente qualidade da

comunicação no relatório de sustentabilidade, caracterizada pela clareza e transparência das informações.

O documento oferece uma visão abrangente das práticas e desempenho relacionados à sustentabilidade, apresentando dados de maneira acessível e compreensível. A linguagem transparente facilita a leitura, contribuindo para a transparência das informações divulgadas. Contudo, seria benéfico incluir uma conclusão mais detalhada no relatório de asseguarção. No contexto da Usiminas, o relatório aborda diversos tópicos relevantes para a sustentabilidade, indicando a possibilidade de seguir as diretrizes da Global Reporting Initiative, reconhecidas no campo da sustentabilidade.

Entretanto, a não menção explícita à norma brasileira NBC TO 3000, pertinente para a garantia de informações não financeiras, poderia ser aprimorada para fortalecer a conformidade com padrões reconhecidos. Além disso, a ausência de um relatório de asseguarção específico representa uma oportunidade perdida, uma vez que a segurança independente poderia oferecer confiabilidade adicional. A inclusão de tal relatório poderia reforçar a melhoria das práticas seguras e demonstrar um compromisso transparente com as partes interessadas.

4.3.7 Acompanhamento

No que concerne à Eletrobrás, o relatório aborda de maneira detalhada o acompanhamento das metas e ações propostas em relatórios anteriores, proporcionando uma visão abrangente da evolução do desempenho em sustentabilidade ao longo do tempo. Diversos indicadores são apresentados, cobrindo áreas cruciais, como o total de áreas protegidas e/ou florestadas pela empresa, a fixação de carbono na biomassa (toneladas) e investimentos em projetos específicos para a gestão da biodiversidade, entre outros. Esses indicadores fornecem uma análise holística, demonstrando o compromisso contínuo da empresa com práticas sustentáveis e destacando progressos alcançados em comparação com períodos anteriores.

No contexto da Neoenergia, o relatório apresenta uma análise abrangente que inclui explicações, metas alcançadas, desafios enfrentados, recomendações e, quando aplicável, ações corretivas. Diversos indicadores são destacados, abrangendo diversas áreas da sustentabilidade, oferecendo uma visão holística do desempenho da Neoenergia Serviços. Além disso, o relatório enfatiza crescimentos significativos nas operações da empresa, notadamente em produtos e serviços relacionados à energia solar, quando comparado ao ano anterior (2021). Essa abordagem abrangente proporciona uma compreensão aprofundada do comprometimento da empresa com a sustentabilidade e sua capacidade de enfrentar desafios, atingir metas condicionais e implementar melhorias quando necessário.

No âmbito da AES Brasil Energia, o relatório não apenas aborda o acompanhamento das metas e ações propostas nos relatórios anteriores, mas também destaca a evolução do desempenho em sustentabilidade ao longo do tempo. Resultados significativos são apresentados no âmbito ambiental, como a neutralização de 100% das emissões históricas de gases de efeito estufa desde 1999, considerando os escopos 1, 2 e 3. Além disso, realizações como a venda de créditos de carbono, restauração de áreas naturais e investimentos em programas ambientais evidenciam a continuidade e progresso nas iniciativas sustentáveis da empresa.

No que se refere à Usiminas, o relatório aborda o acompanhamento das metas e ações propostas em relatórios anteriores, fornecendo informações sobre vários índices. Isso inclui um aumento de 2% no uso de matérias-primas e materiais reciclados na fabricação dos produtos em comparação com o ano de 2021, bem como índices relacionados à economia de energia, captação de água, emissões de óxidos de nitrogênio (NOx) e óxidos de enxofre (SOx) entre

outros. Esses dados evidenciam o compromisso contínuo da Usiminas com a sustentabilidade e permitem avaliar o progresso em relação às metas estabelecidas em períodos anteriores.

4.3.8 Outros

No contexto da Eletrobrás, o relatório de sustentabilidade menciona a implementação de ações corretivas, embora as especificidades dessas ações não sejam detalhadas. Além disso, o documento aborda questões, inovações no campo da energia e metas a serem alcançadas, como as metas de biodiversidade, indicando que as ações do projeto serão desenvolvidas até 2025, com o objetivo de ampliar iniciativas de conservação e recuperação da biodiversidade nas regiões onde as empresas Eletrobras estão inseridas.

O relatório de asseguuração construído pela auditoria responsável apresenta definições do trabalho e suas conclusões. No que se refere à Neoenergia, o relatório de sustentabilidade abrange as atividades e conquistas de 2022, destacando metas alcançadas, desafios enfrentados e ações corretivas, embora estas últimas não sejam especificadas. O documento menciona metas a serem alcançadas em 2025 e em 2030, como metas ambientais. Além disso, são citados desafios, incluindo o desafio da sustentabilidade.

No relatório de garantia, os auditores apresentam funcionalidades e limitações, proporcionando uma visão crítica e transparente da verificação das informações. No âmbito da AES Brasil Energia, o relatório analisado abrange diversas áreas da sustentabilidade, apresentando indicadores de desempenho ambiental, social e econômico. Embora forneça informações sobre as conquistas alcançadas em 2022, como a neutralização das emissões de gases de efeito estufa e investimentos em programas ambientais, o documento não especifica conclusões, desafios enfrentados, recomendações ou ações corretivas de forma explícita. Entretanto, no relatório de asseguuração, os auditores expõem suas capacidades e restrições, oferecendo uma perspectiva crítica e transparente sobre a validação das informações.

No que concerne à Usiminas, o relatório inclui uma seção de "Principais Conclusões" que resume as análises das evidências e entrevistas realizadas para a verificação de indicadores selecionados. Nessa seção, são destacados os esforços feitos pela empresa no cumprimento das recomendações do TCFD, com consistência na coleta de informações, atualizações de ajustes atendidos pelas áreas relatadas e avanços nas metas de questões de sustentabilidade. O relatório também aborda desafios não totalmente superados, como a meta não atingida em Saúde e Segurança, ausência de trabalhos de diligência em relação aos riscos de violação de Direitos Humanos na cadeia de fornecedores, entre outros. Além disso, o documento destaca estratégias inovadoras em 2022 para abordar esses desafios e prevê progressos significativos a médio prazo.

5 CONCLUSÕES E PERSPECTIVAS

Diante da análise dos relatórios de sustentabilidade das empresas brasileiras Eletrobrás, Neoenergia, AES Brasil Energia e Usiminas, juntamente com os respectivos pareceres de auditoria externa, é possível traçar conclusões relevantes em relação à conformidade com a NBC TO 3000.

As avaliações dos relatórios de sustentabilidade dessas empresas destacam práticas

consistentes com os padrões de sustentabilidade, embora algumas lacunas específicas tenham sido identificadas, como a falta de detalhes sobre a implementação de ações corretivas na Eletrobrás e a necessidade de conclusões mais detalhadas nos relatórios de asseguarção para Neoenergia e AES Brasil Energia. A Usiminas, embora destaque estratégias inovadoras, poderia fortalecer ainda mais sua abordagem ao incorporar um relatório de asseguarção específico e mencionar explicitamente a norma NBC TO 3000. Essas oportunidades de aprimoramento podem contribuir para uma comunicação mais transparente e eficaz sobre as práticas sustentáveis dessas empresas.

Na atualidade, as normas ISSA 3000 e ISSA 5000, desenvolvidas pelo *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) estão intrinsecamente ligadas à auditoria de relatórios de sustentabilidade, oferecendo diretrizes e requisitos cruciais para a condução da asseguarção desses relatórios. A ISSA 3000 estipula os princípios e procedimentos gerais que norteiam a execução da asseguarção em relatórios de sustentabilidade. Já a ISSA 5000 representa um avanço adicional, buscando intensificar a confiança nos referidos relatórios e alinhando-se às recomendações emanadas de organizações internacionais de renome. Tais normas desempenham um papel vital ao estabelecerem um arcabouço normativo para auditores envolvidos nesse tipo específico de trabalho, garantindo, assim, a qualidade e confiabilidade dos relatórios de sustentabilidade.

Portanto, embora haja evidências de boas práticas e transparência nas divulgações de sustentabilidade, a análise sugere que os relatórios e pareceres de auditoria poderiam ser aprimorados em termos de detalhamento e conformidade explícita com a NBC TO 3000, ressaltando a importância de uma abordagem mais uniforme e criteriosa nesse campo.

Este estudo apresenta algumas limitações que devem ser consideradas ao interpretar seus resultados. Em primeiro lugar, a análise se concentrou em quatro empresas específicas do setor energético brasileiro, o que pode limitar a generalização dos achados para outras indústrias ou contextos. Além disso, a análise se baseou nos relatórios de sustentabilidade e pareceres de auditoria disponíveis publicamente em 2022, e mudanças subsequentes podem não ter sido abordadas.

Outra limitação é a dependência da qualidade e completude das informações nos relatórios de sustentabilidade, que podem variar em termos de transparência e divulgação. A análise da conformidade com a NBC TO 3000 foi realizada principalmente com base na presença ou ausência de informações específicas nos documentos, sem avaliação direta da eficácia ou qualidade da implementação das práticas de sustentabilidade.

Além disso, a ausência de uma comparação direta entre as empresas analisadas e a falta de dados quantitativos sobre o impacto das ações de sustentabilidade limitam a capacidade de avaliar completamente o desempenho ambiental e social das organizações.

Perspectivas para futuras pesquisas podem incluir estudos mais abrangentes que englobem uma variedade de setores e empresas, possibilitando uma compreensão mais ampla das práticas de sustentabilidade e conformidade com normas contábeis. Uma análise longitudinal ao longo de vários anos poderia fornecer insights sobre as tendências e melhorias nas divulgações e auditorias de sustentabilidade ao longo do tempo. Além disso, uma abordagem qualitativa mais aprofundada, incluindo entrevistas com partes interessadas internas e externas, pode enriquecer a compreensão das práticas sustentáveis e dos desafios enfrentados pelas organizações.

Explorar a influência das práticas de sustentabilidade na reputação e desempenho financeiro das empresas, assim como investigar a percepção e confiança dos investidores em relação aos relatórios de sustentabilidade auditados, são áreas que podem contribuir para uma

compreensão mais holística do impacto dessas práticas no ambiente empresarial.

6 REFERÊNCIAS

ANTONOVZ, T. **Contabilidade ambiental**. Curitiba: Intersaberes, 2014.

ANZILAGO, M.; DACIÊ, F. P.; SANTOS, E. A.; ROSA FILHO, C. Evidenciação de custos e despesas ambientais nas empresas do segmento de energia elétrica registradas na Bovespa e no Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE). **Revista Metropolitana de Sustentabilidade**, v. 7, n. 3, p. 5-24, 2017.

ARAÚJO, I. P. S. **Introdução à contabilidade**. São Paulo: Editora Saraiva, 2009. E-book. ISBN 9788502116108. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502116108/>. Acesso em: 06 nov. 2023.

ARBEX, M. A.; SANTOS, U.P.; MARTINS, L.C.; SALDIVA, P.H.; PEREIRA, L.A.A.; BRAGA, A.L.F. A poluição do ar e o sistema respiratório. **Jornal Brasileiro de Pneumologia**, v. 38, p. 643-655, 2012.

BERGAMINI JÚNIOR, S. Contabilidade e risco ambientais. **Revista do BNDES**, v. 6, n. 11, 1999.

BORGES, T. J.; FONSECA, R. L.; PEREIRA, G. M.; FÁVARO, L. C. A aplicação da contabilidade ambiental: estudo em uma indústria de laticínios. **Nature and Conservation**, v. 14, n. 3, p. 130-143, 2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei n.º 1.254-A, de 2003. Dispõe sobre as auditorias ambientais e a contabilidade dos passivos e ativos ambientais; tendo parecer da Comissão de Desenvolvimento Econômico, Indústria e Comércio, pela exclusão deste e do n.º 1834/2003, apensado. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=5823F4CE736EFCF59D0550460684F07C.node2?codteor=380834&filename=Avulso+-PL+1254/2003. Acesso em: 03 nov. 2023.

BRUMATI, D. N. Contabilidade da gestão ambiental: Ativos e passivos ambientais em empresas em Alta Floresta/MT, **Revista Eletrônica da Faculdade de Alta Floresta**, v. 4, n. 2, p. 103-117, 2015.

CARDOSO, M. R. G.; OLIVEIRA, G. S.; GHELLI, K. G. M. Análise de conteúdo: uma metodologia de pesquisa qualitativa. **Cadernos da FUCAMP**, v. 20, n. 43, 2021.

CARVALHO, G. Paradigma Mecanicista. 2020. Disponível em: <https://verbetoteca.info/verbeta/paradigma-mecanicista>. Acesso em: 30 nov. 2023

CHIZZOTTI, A. **Pesquisa em ciências humanas e sociais**. 4. Ed. – São Paulo: Cortez, 2000.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIO. **Resolução CVM Nº 193**. Dispõe sobre a

elaboração e divulgação do relatório de informações financeiras relacionadas à sustentabilidade, com base no padrão internacional emitido pelo *International Sustainability Standards Board* - ISSB. Publicada no DOU de 23.10.2023. Disponível em: <https://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/resolucoes/resol193.html>. Acesso em: 17 nov. 2023.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC TE XXX: Interação da entidade com o meio ambiente. Disponível em: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC_TE_INTERACAO_DA_ENTIDADE_MEIO_AMBIENTE.pdf. Acesso em: 10 de nov. de 2023

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Resolução CFC n. 1.121, de [ano]. Aprova a Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: https://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1121_2008.htm. Acesso em: 10 de nov. de 2023.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade CFC/NBC – TO** n. 3000 que dispõe sobre trabalhos de asseguarção diferente de auditoria e revisão, de 20 de novembro de 2015. Disponível em: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/NBCTO3000&_ga=2.170405286.786866807.1701380977-2068760181.1701380977. Acesso em: 30 de nov. de 2023.

DEEGAN, C.; COOPER, B. J.; SHELLY, Marita. An investigation of TBL report assurance statements: UK and European evidence. **Managerial Auditing Journal**, v. 21, n. 4, p. 329-371, 2006.

FAROOQ, M. B.; AZANTOUTI, A.S.A.; ZAMAN, R. Non-financial information assurance: a review of the literature and directions for future research. **Sustainability Accounting, Management and Policy Journal**, v. 2040-8021, 2023.

FERREIRA, J. S.; ROVER, S.; FERREIRA, D. D. M.; BORBA, J. A. Informações Financeiras Ambientais: diferença entre o nível de disclosure entre empresas brasileiras. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 10, n. 1, p. 5-24, 2016.

GLOBAL REPORTING INITIATIVE (GRI). Diretrizes para Relatório de Sustentabilidade da GRI - 2006 Disponível em: <https://www.ethos.org.br/wp-content/uploads/2012/12/1Diretrizes.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2023.

GOMES, S. Auditoria aos relatórios de sustentabilidade das empresas portuguesas: Uma visão sobre o estado da arte e a percepção dos revisores oficiais de contas. **Dissertação de Mestrado em Controlo de Gestão**, Instituto Politécnico de Leiria, 2015.

GOMES, S. M. S. **Controladoria ambiental**. São Paulo: Atlas, 2021.

GREGÓRIO, I. A sustentabilidade nas organizações: O papel e a importância da auditoria "verde" aos relatórios. **Dissertação de mestrado em Contabilidade e Finanças**, Instituto Politécnico de Lisboa, 2017.

KRAEMER, M. E. P. Contabilidade Ambiental o Passaporte para a Competitividade - **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, [S. l.], v. 1, n. 1, p. 25–40, 2011.

LORDELLO, Heloísa Siqueira; DA SILVA, Lygia Nathalia Pereira. Asseguarção Externa dos Relatórios de Sustentabilidade de Empresas Listadas na Bovespa 2017. In: X Congresso

Nacional de Administração e Contabilidade-AdCont 2019. IAG| PUC-Rio. 2019.

LUGOBONI, L. F.; PAULINO, A. T.; ZITTEI, M. V. M.; PEREIRA, R. S. Importância da sustentabilidade para as empresas do setor de energia elétrica: utilização de relatório de sustentabilidade com base no GRI. **Revista Metropolitana de Sustentabilidade**, v. 5, n. 3, p. 04-25, 2015.

MATIAS-PEREIRA, J. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. São Paulo: Grupo Gen-Atlas, 2016.

MELO, J. F. M.; OLIVEIRA, C. E. Evidenciação de custos e despesas ambientais nas empresas do segmento de adubos e fertilizantes registradas na BM&F Bovespa e no Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE). In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2014.

MOREIRA, R. S.; BRITO, E. J.; LIMA, R. A. A importância da contabilidade ambiental para as empresas. **Revista de Administração e Negócios da Amazônia**, v. 12, n. 1, p. 60-77, 2020.

MORONEY, R.; WINDSOR, C.; AW, Y. T. Evidence of assurance enhancing the quality of voluntary environmental disclosures: an empirical analysis. **Accounting & Finance**, v. 52, n. 3, p. 903-939, 2012.

MULLER, I. P.; MORI JÚNIOR, R.; SILVA, E. (Org.) **Sustentabilidade em instituições financeiras: Uma visão geral sobre os conceitos e as abordagens de auditoria**. Federação Brasileira de Bancos São Paulo: IBCB, 2008. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/280028607_SUSTENTABILIDADE_EM_INSTITUCOES_FINANCEIRAS_-_Uma_Visao_Geral_Sobre_os_Conceitos_e_as_Abordagens_de_Auditoria . Acessado em: 17 nov. 2023.

Norma de Garantia AA1000. Padrão de Garantia AA1000 (2008). Ano de publicação. Disponível em: https://www.accountability.org/static/e3e758d57b6ceac59883d488cd7fc1fb/aa1000as_portuguese.pdf Acesso em: 17 de nov.de 2023.

OLIVEIRA, L. C.; SOUZA, M. A. Sustentabilidade em instituições financeiras: Uma visão geral sobre os conceitos e as abordagens de auditoria. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 9, n. 23, pp. 3-16, 2015.

PASTRE, F.; ZARO, E. S.; ALBERTON, L. Asseguração dos relatórios de sustentabilidade das empresas que compõem a carteira do índice de sustentabilidade empresarial 2013. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 20, n. 1, 2016.

REIS, C. D. O Relato de Informação não Financeira Após a Aplicação da Diretiva 2014/95/Ue: O Que Determina a Divulgação da Informação num Relatório de Sustentabilidade Autónomo e a Sua Auditoria?. 2020. **Tese de Doutorado**. ISCTE-Instituto Universitario de Lisboa (Portugal) 2020.

RIBEIRO, M. S. **Contabilidade Ambiental - 2ª Edição** . São Paulo: Editora Saraiva, 2012. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502108837/>. Acesso em: 26 nov. 2023.

RIBEIRO, M. S. **Contabilidade ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2017.

RIBEIRO, M. S.; GRATÃO, A. D. Custos ambientais: o caso das empresas distribuidoras de combustíveis. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2000. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3020>. Acesso em: 30 nov. 2023

SANTOS, A. O.; SILVA, F. B.; SOUZA, S.; SOUSA, M. F. R. Contabilidade ambiental: um estudo sobre sua aplicabilidade em empresas brasileiras. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 12, p. 89-99, 2001.

SILVA, B. A.; SILVA, D. C.; SILVA, J. A. Contabilidade ambiental. **Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis)**. Escola Superior de Graduação e Gestão STRONG - ESAGS, 2016.

SPIES, P. C.; BOEHRINGER, S.; DALCIN, A. Contabilidade ambiental: Ativo, passivo, receitas e despesas ambientais. **Revista Eletrônica de Iniciação Científica**, ano 02, n.º 02, p. 50-59. 2012.

TINOCO, E. P. T.; KRAEMER, M. E. P. **Contabilidade e gestão ambiental**, 3ª edição. São Paulo: Grupo GEN, 2011. E-book. ISBN 9788522466535. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522466535/>. Acesso em: 01 nov. 2023.

VERÍSSIMO, C. M. O. Auditoria e relatórios de sustentabilidade. 2010. **Dissertação de Mestrado em Auditoria Empresarial e Pública–Ramo Instituições Públicas**. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. Portugal, 2020.