



**Revista de Administração e Contabilidade**

*Volume 11, número 2*

*Feira de Santana, maio/agosto 2019, p.73 – 86*

*ISSN: 2177-8426*

## **Legitimidade Corporativa em Empresas Ambientalmente Sensíveis da B3: Análise dos Principais Assuntos de Auditoria**

**Gabrielle Pompeu Sodré  
Antonio Gauberto Pereira**

### **Resumo**

O presente estudo buscou verificar se as empresas dos setores químicos e de madeira e papel da B3 evidenciam questões de natureza social e ambiental nos Principais Assuntos de Auditoria do “novo” relatório do auditor, para os períodos encerrados em 31 de dezembro de 2016 e 2017. Utilizou-se como plataforma teórica a Teoria da Legitimidade e a hipótese da pesquisa sustenta que empresas dos setores químicos e de madeira e papel da B3 divulgarão, nos principais assuntos de auditoria, informações de caráter socioambientais como forma de resgatar, manter ou prospectar legitimidade perante os stakeholders. A metodologia envolveu a leitura detalhada dos relatórios de auditoria e, de forma específicas, dos PAA's, das empresas selecionadas para a amostra, com vistas a identificar a evidenciação de termos aderentes a aspectos ambientais e sociais. Os resultados apontam que algumas empresas do setor de madeira e papel apresentaram registros referentes apenas à mensuração do valor justo dos ativos biológicos e outros aspectos de políticas contábeis, sugerindo a não utilização da discricionariedade deste relatório para o resgate, manutenção ou prospecção de legitimidade. Apesar de seu caráter exploratório a presente pesquisa evidenciou uma posição neutra dos auditores no reporte de informações via principais assuntos de auditoria. Entre as limitações da pesquisa estão o exame de apenas dois exercícios sociais e a necessidade de um período de adaptação para contadores e gestores às alterações da norma.

**Palavras-chave:** Principais Assuntos de Auditoria, Novo Relatório do Auditor, Teoria da Legitimidade.

### **1. Introdução**

O Brasil vem, nos últimos anos, se conscientizando acerca do papel desempenhado pelo meio ambiente na continuidade da espécie humana e sobre a necessidade de ações voltadas à sustentabilidade. Tal preocupação se fundamenta nos estudos sobre os efeitos dos gases de efeito estufa na atmosfera terrestre. Segundo D'Amélio e Siqueira (2006), o CO<sub>2</sub> (gás carbônico), desde a década de 80 encontra-se em constante aumento, o que preocupa os especialistas envolvidos com o tema de aquecimento global e mudanças climáticas, principalmente em função do impacto causado por estas alterações na

sociedade.

A respeito da sustentabilidade, o foco principal é oferecer condições favoráveis de vida à população, de modo a conservar o meio ambiente e ainda assim explorar os recursos naturais e manter o crescimento econômico. Vilela Junior e Demajorovic (2006) corroboram esse posicionamento quando destacam que “no Brasil existe atualmente um movimento empresarial relacionado à crescente preocupação com as questões sociais e ambientais, bem como com a adoção de posturas éticas em suas atividades”.

No ambiente corporativo esta preocupação se dá principalmente pela busca, manutenção ou resgate de legitimidade perante a sociedade (DIAS FILHO, 2007), o que estimula as empresas a divulgarem de maneira voluntária informações de caráter social e ambiental. Tais evidenciações se manifestam por meio de informações qualitativas, tais como descrição do tratamento de rejeitos e outros efluentes, e de informações quantitativas, tais como os montantes utilizados em educação ambiental, estudos de impactos ambientais, entre outros.

A partir do atual cenário de preocupação com o meio ambiente, as empresas passam a buscar formas de melhorar sua imagem no meio empresarial e social e, para isso, recorreram à divulgação, de maneira voluntária, de relatórios acerca de questões sociais e ambientais, além de seguirem o movimento de abraçar pautas ligadas a preservação ambiental. Wink *et al.* (2015), em estudo empírico, verificaram que após a ocorrência de um acidente ambiental, determinada empresa aumentou a divulgação de cunho socioambiental, que também reforçou aspectos da sua legitimidade.

De acordo com Attie (2010), a auditoria independente tem como finalidade emitir opinião sobre a propriedade das demonstrações contábeis através do parecer de auditoria. Sabe-se também que a auditoria tem papel essencial na economia, com a função de trazer ao mercado uma maior transparência sobre a realidade patrimonial e a capacidade de geração de lucros das empresas. Em 2016 as normas referentes ao Relatório do Auditor Independente (RAI) foram revisadas.

Com as alterações do CFC nestas normas, um novo normativo foi publicado: a NBC TA 701 – Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente. Tal normativo define que os relatórios de auditoria passam a adotar um novo formato, com a inclusão de um novo parágrafo denominado de Principais Assuntos de Auditoria - PAA (surge o “Novo” Relatório de Auditoria), entre outras modificações na apresentação no relatório do auditor. Esse detalhamento afeta as empresas listadas na Brasil, Bolsa, Balcão (B3), fazendo com que a administração das empresas assuma maior responsabilidade e tenham maior discricionariedade, ensejando a publicação de mais informações acerca da situação financeira e patrimonial, assim como do desempenho e dos impactos ambientais e sociais.

A maior discricionariedade proporcionada pelo “Novo” Relatório do Auditor, principalmente no parágrafo “Principais Assuntos de Auditoria”, abre espaço para que os produtores das demonstrações contábeis possam discorrer sobre assuntos considerados de maior relevância no julgamento do auditor ao longo da realização de seus trabalhos. Entretanto, tal discricionariedade, por outro lado, pode oportunizar a divulgação de assuntos alinhados ao interesse de buscar, manter ou recuperar legitimidade por parte das empresas. É nesta lacuna que a presente pesquisa se assenta.

Muitas empresas, em especial as ambientalmente sensíveis, aumentaram seu nível

de divulgação de relatórios ligados a questões ambientais e sociais, a exemplo do Relatório Integrado que normalmente é composto por Relatório Anual, de Sustentabilidade e Demonstrações Financeiras, e que de acordo com o Banco Nacional do Desenvolvimento (BNDS) é um relatório que sustenta a estabilidade financeira, restaurando a confiança nos negócios e atingindo o desenvolvimento sustentável. De acordo com Braga e Salotti (2008), em pesquisa realizada sobre o nível de disclosure ambiental no ambiente corporativo brasileiro, foi constatado que o nível de disclosure ambiental tem correlação positiva e significativa com o tamanho e a riqueza criada pela empresa. Essa ideia é sustentada pela correlação positiva e significativa encontrada entre nível de disclosure ambiental e a riqueza criada. Além disso, estas empresas quando envolvidas em algum crime ou acidente de caráter ambiental, tendem a mudar o perfil de seus relatórios de sustentabilidade, conforme o estudo realizado por Wink *et al.* (2015). No trabalho destes autores foi identificado que houve uma mudança de discurso percebida nos Relatórios de Sustentabilidade após os acidentes ambientais, onde a temática de preservação ambiental tomou o espaço antes dedicado à descrição de atividades operacionais.

Nesse sentido, esta pesquisa busca verificar se as empresas dos setores químicos e de madeira e papel da B3 evidenciam questões de natureza social e ambiental nos Principais Assuntos de Auditoria do “novo” relatório do auditor, para os períodos encerrados em 31 de dezembro de 2016 e 2017.

Busca-se, com a presente investigação, contribuir com o estudo de como as práticas de evidenciação organizacional podem ser explicadas a partir da busca de legitimidade perante os stakeholders. Além disso, por seu caráter exploratório, suscita discussões acerca da especificidade de certas indústrias, aqui consideradas como ambientalmente sensíveis, quanto às demandas dos usuários e às pressões por parte da sociedade.

Além desta introdução, o presente artigo é composto pelo Referencial Teórico, na seção 2, dos Procedimentos metodológicos, na seção 3, e pela Análise e Interpretação dos Dados e Considerações Finais, respectivamente nas seções 4 e 5.

## **2. Referencial Teórico**

### **2.1 Teoria da legitimidade**

Segundo Suchman (1995), a legitimidade diz respeito à percepção de que as atitudes de uma entidade são adequadas e apropriadas dentro de um sistema com base em normas e valores. Entendendo que todas as organizações são sociais, pois são criadas na sociedade, Shocker e Sethi (1973, p. 105) destaca que sua existência depende do cumprimento de um contrato social (implícito) firmado entre as partes, entidade e sociedade. Dessa forma, as empresas devem agir com o propósito de contribuir positivamente para as comunidades em que estão inseridas ou, ao menos, evidenciar que estão agindo de acordo com o socialmente esperado, pois tal perspectiva, pode contribuir para o alcance, a manutenção ou a recuperação de legitimidade das entidades.

Para tanto, Lima e Viegas (2002) afirmam que “não se trata de a empresa ser, ou não, ecologicamente correta. A preocupação com a questão ambiental é ética e econômica, pois dela depende a permanência da empresa no mercado”. De acordo com O’Donovan (2002), uma organização pode seguir três estratégias para desenvolver sua legitimidade: (i) fazer uma adaptação dos seus resultados, métodos e objetivos para harmonizar com as percepções de legitimidade da sociedade; (ii) tentar alterar os valores da sociedade com o objetivo de moldá-la com as ações da empresa e (iii) transformar a visão da sociedade

sobre a empresa, identificando valores da entidade que têm forte alicerce de legitimidade social.

Neste aspecto, Suchman (1995) propõe três desafios gerais da legitimação: (a) ganhar legitimidade, (b) manter a legitimidade e (c) recuperar a legitimidade. Sancovschi e Silva (2006), em pesquisa empírica, demonstram que quando a legitimidade é ameaçada por questões internas ou externas, as empresas intensificam medidas de recuperação para legitimar suas atividades. Deste modo, entende-se que a legitimidade corporativa se faz fundamental no processo de reconhecimento social das empresas.

Em pesquisa realizada por Lemos *et al.* (2018) concluiu-se que nas demonstrações contábeis da empresa Vale, que a partir do rompimento da barragem Barragem de Fundão da Samarco Mineração S.A., situada em Mariana – Minas Gerais (MG), mostraram-se relevantes informações acerca dos testes de impairment, bem como alterações nas provisões, passivos contingentes, detalhamento dos processos judiciais relacionados ao rompimento e alteração nas evidenciações de risco nos formulários de referência, confirmando a celeridade da divulgação das más notícias e um esforço para manter a legitimidade e afastar as consequências negativas que tal acontecimento possa implicar para imagem da empresa. Foi destaque das demonstrações da Vale em 2015 os acordos da Samarco com governos federal e estaduais, uma tentativa de expor à sociedade a responsabilidade pelos atos da empresa, além de recuperar a legitimidade da Samarco.

## **2.2 Evidenciação contábil e setores ambientalmente sensíveis**

A habilidade de análise da informação contábil deve ser do contador ou de um profissional preparado, e os relatórios contábeis devem ser preparados tendo em vista ser analisados por indivíduos com conhecimento bastante avantajado dos procedimentos e das normas contábeis, os quais deve interpretar e traduzir em termos mais simples o que dizem os demonstrativos para seus clientes (IUDÍCIBUS, 2000).

Os autores Aquino e Santana (1992, p. 1) fazem uma referência aos conceitos de evidenciação:

Evidenciar é tornar evidente, mostrar com clareza e que evidente é aquilo que não oferece dúvida, que se compreende prontamente. [...] Talvez pudéssemos unir essas conceituações e dizer que evidenciação significa divulgação com clareza, divulgação em que se compreende de imediato o que está sendo comunicado.

Nesta perspectiva, “o processo de comunicar implica no reconhecimento dos tipos de informações necessárias aos usuários da informação contábil e a avaliação da sua habilidade em interpretar adequadamente a informação” (LOUZADA, 2002, p.19).

Há grande motivação social e científica para a evidenciação ambiental, visto a preocupação da sociedade com o meio ambiente e o relacionamento com as empresas. Assim, as entidades são pressionadas a fornecer tais informações, a fim de ter bom relacionamento com a sociedade (FARIAS e ANDRADE, 2013).

Com o passar dos anos, empresas atentas à importância de gerar informações ambientais relevantes apresentam-se mais dispostas a evidenciar informações ambientais, em maior quantidade e melhor qualidade, nas suas demonstrações contábeis (Pires & Silveira, 2008). Por outro lado, questiona-se o fato de que as pressões sociais e

institucionais, em essência, fazem com que as organizações apresentem informações de fachada, limitando seriamente as perspectivas de que as divulgações de caráter socioambientais sejam mais aprofundadas (CHO, LAINE, ROBERTS e RODRIGUEZ, 2015).

Foram consideradas, a partir da classificação feita pela B3 as seguintes indústrias como ambientalmente sensíveis, conforme definido por Cho e Patten (2007): mineração, exploração de petróleo, madeira e papel, química e produtos derivados, refino de petróleo, metais e utilidade pública. Foram utilizados por estes autores, para a classificação das indústrias como ambientalmente sensíveis ou não, os dois dígitos iniciais do código SIC (*Standard Industrial Classification*), que é o sistema padrão norte-americano de identificação de atividades econômicas.

### 3. Procedimentos Metodológicos

A presente investigação é caracterizada, conforme explicitado por Vergara (2004), de acordo com quatro perspectivas metodológicas: a) quanto à natureza do estudo: aplicada; b) quanto à forma de abordagem do problema de pesquisa proposto: qualitativa e quantitativa; c) quanto aos objetivos da pesquisa: exploratória; d) quanto aos procedimentos técnicos: bibliográfica e documental. A pesquisa documental é uma estratégia de pesquisa se assemelha com a pesquisa bibliográfica, sendo a diferença essencial a natureza das fontes utilizadas por cada uma delas. Enquanto da pesquisa bibliográfica utiliza essencialmente contribuições de diversos autores sobre um assunto, a pesquisa documental se apoia em documentos que ainda não receberam tratamento analítico (MARTINS e THEÓPHILO, 2007).

O processo de análise documental envolverá 04 etapas: a) seleção do universo e delimitação das empresas a serem pesquisadas; b) coleta das demonstrações contábeis referentes aos exercícios sociais de 2016 e 2017; d) análise de conteúdo dos relatórios dos auditores que acompanham as respectivas demonstrações para identificar os temas mais recorrentes apresentados do “novo” relatório de auditoria, especificamente nos parágrafos “outros assuntos de auditoria”; e) tabulação, consolidação e análise dos dados.

Por se tratar de uma pesquisa exploratória, será feita uma análise descritiva dos dados de forma a ser ter uma apresentação abrangente das características delineadas em termos de evidenciação. Buscar-se-á descrever os temas mais recorrentes, bem como identificar a profundidade e abrangência na discussão dos temas identificados.

A hipótese da pesquisa é que, em média, os relatórios dos auditores das empresas dos setores químicos e de madeira e papel da B3 abordarão temas socioambientais. Desta forma, espera-se que sejam discutidos temas como ativos e passivos ambientais, nos aspectos de identificação, reconhecimento e mensuração.

#### 3.1 Amostra de pesquisa

As demonstrações financeiras padronizadas utilizadas nesta pesquisa foram extraídas do site da B3, no endereço [http://www.b3.com.br/pt\\_br/](http://www.b3.com.br/pt_br/), e contemplaram as Demonstrações Financeiras Anuais Completas (DFCs) dos exercícios sociais findos em 31 de dezembro de 2016 e 2017. Escolheu-se esta fonte em razão de ser um canal confiável e de fácil acesso que agrupa informações financeiras das empresas, e por ser um dos principais órgãos relacionados à organização do mercado de capitais brasileiro, ao lado da Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

A amostra inicialmente foi composta por 07 empresas com ações negociadas na B3, no segmento de materiais básicos, setor químico, subsetores de fertilizantes e defensivos,

petroquímicos e de químicos diversos. No entanto, conforme os dados foram sendo agrupados, identificou-se a falta de informações pertinentes à pesquisa referentes a questões ambientais dentro do setor químico, portanto fez-se necessária a ampliação da amostra para prosseguimento desta pesquisa. Assim, outras 08 empresas com ações negociadas na B3 do segmento de materiais básicos, setor de madeira e papel, subsetores de madeira e de papel e celulose foram acrescentadas à amostrada da pesquisa. Este setor foi selecionado devido à sua semelhança com a amostra original, pois ambos os setores se classificam como ambientalmente sensíveis, podendo desta forma, evidenciar questões ambientais de relevância para a auditoria independente segundo a classificação de Cho e Patten (2007).

### 3.2 Tratamento e análise dos dados

O processo de análise de conteúdo desta pesquisa iniciou-se em agosto de 2018 com a leitura e desenvolvimento de resenhas de artigos e trabalhos que vieram a compor a bibliografia da presente pesquisa, em seguida houve a leitura de maneira detalhada dos relatórios de auditoria das empresas escolhidas para a amostra, onde buscou-se no Relatório dos Auditores Independentes, na seção de Principais Assuntos de Auditoria, comentários e observações relativos a questões ambientais, assim como as questões não ambientais mais recorrentes. O passo seguinte foi a tabulação das informações recolhidas dos relatórios, estas foram organizadas em tabelas com anexos referentes a cada PAA classificado como relevante para o estudo. Depois de feito o tratamento dos dados, deu-se início o processo de análise destes, e da elaboração do corpo escrito da pesquisa, onde houve revisitação e ampliação da bibliografia.

### 4. Resultados e Discussão

A tabela 1 apresenta os dados das empresas do setor químico analisadas, destacando questões ambientais e não ambientais divulgadas no PAA.

**Tabela 1**

Tabela das empresas analisadas no setor químico

Segmento B3	Setor	Subsetor	Empresa	Ano	Questões Ambientais PAA	Questões Não Ambientais PAA
Materiais Básicos	Químicos	Fertilizantes e Defensivos	FERTILIZANTES HERINGER S.A.	2016	--	Continuidade operacional, Análise de recuperabilidade de tributos diferidos ativos.
Materiais Básicos	Químicos	Fertilizantes e Defensivos	FERTILIZANTES HERINGER S.A.	2017	--	Situação econômica e financeira da Companhia, Projeções de resultado utilizadas na avaliação do valor recuperável

						“ <i>impairment</i> ” de ativos imobilizados e na realização de tributos diferidos.
Materiais Básicos	Químicos	Fertilizantes e Defensivos	NUTRIPLANT INDUSTRIA E COMERCIO S.A.	2016	--	Teste de <i>impairment</i> de ágio, Recuperabilidade de tributos diferidos, Incerteza significativa de continuidade operacional.
Materiais Básicos	Químicos	Fertilizantes e Defensivos	NUTRIPLANT INDUSTRIA E COMERCIO S.A.	2017	--	Recuperabilidade do ativo intangível, Estimativa de realização dos tributos diferidos, Incerteza significativa de continuidade operacional e plano de recuperação extrajudicial.
Materiais Básicos	Químicos	Petroquímicos	BRASKEM S.A.	2016		Contingências e litígios, Valor recuperável de ativo intangível com vida útil indefinida (ágio) e ativo fiscal diferido, Valor justo de instrumentos financeiros.

Materiais Básicos	Químicos	Petroquímicos	BRASKEM S.A.	2017	--	Valor recuperável de ativo intangível com vida útil indefinida (ágio) e ativo fiscal diferido; Valor justo de instrumentos financeiros derivativos e designação de contabilidade de proteção - <i>hedge accounting</i> .
Materiais Básicos	Químicos	Petroquímicos	ELEKEIROZ S.A.	2016	--	<i>Impairment</i> de ativos não financeiros, Realização do imposto de renda e contribuição social diferidos ativos.
Materiais Básicos	Químicos	Petroquímicos	ELEKEIROZ S.A.	2017	--	<i>Impairment</i> de ativos não financeiros, Realização do imposto de renda e contribuição social diferidos ativos.
Materiais Básicos	Químicos	Petroquímicos	GPC PARTICIPACOES S.A.	2016		Investimento Metanol S.A. – Metanol do Nordeste (Copenor).
Materiais Básicos	Químicos	Petroquímicos	GPC PARTICIPACOES S.A.	2017	--	Combinação de Negócios – Controlada indireta Apolo Tubulars S.A.
Materiais Básicos	Químicos	Químicos Diversos	CRISTAL PIGMENTOS DO BRASIL S.A.	2016		Provisão para riscos trabalhistas, Gastos para



						desmobilização da mina, Realização dos tributos diferidos ativos.
Materiais Básicos	Químicos	Químicos Diversos	CRISTAL PIGMENTOS DO BRASIL S.A.	2017	--	Provisão para gastos para desmobilização da mina, Ajustes ao ativo imobilizado.
Materiais Básicos	Químicos	Químicos Diversos	UNIPAR CARBOCLORO S.A.	2016	--	Combinação de negócios; Teste de recuperabilidade de ágio; Recuperabilidade do imposto de renda e contribuição social diferidos.
Materiais Básicos	Químicos	Químicos Diversos	UNIPAR CARBOCLORO S.A.	2017	--	Alocação do preço de compra ("PPA") – Solvay Indupa S.A.I.C., Apuração do imposto de renda e contribuição social corrente.

Fonte: dados da pesquisa

A partir da análise das DFC's das empresas que compõem o setor químico da B3, conforme a tabela 1, foi possível constatar a inexistência de questões ambientais em seus PAAs.

A tabela 2, apresenta os dados das empresas do setor de madeira e papel analisadas, destacando questões ambientais e não ambientais divulgadas no PAA.

**Tabela 2**

Tabela das empresas analisadas no setor de madeira e papel

Segmento B3	Setor	Subsetor	Empresa	Ano	Questões Ambientais PAA	Questões Não Ambientais PAA
-------------	-------	----------	---------	-----	-------------------------	-----------------------------

Materiais Básicos	Madeira e Papel	Madeira	DURATEX S.A.	2016	Mensuração do valor justo dos ativos biológicos	Estimativa de realização dos tributos diferidos; Recuperação dos ativos intangíveis ( <i>Goodwill</i> ); Reconhecimento de receita
Materiais Básicos	Madeira e Papel	Madeira	DURATEX S.A.	2017	Mensuração do valor justo dos ativos biológicos	Estimativa de realização dos tributos diferidos; Recuperação dos ativos intangíveis ( <i>Goodwill</i> )
Materiais Básicos	Madeira e Papel	Madeira	EUCATEX S.A. INDUSTRIA E COMERCIO	2016	Ativos biológicos mensurados ao Valor Justo	Reconhecimento de receita; Estimativa de realização dos tributos diferidos.
Materiais Básicos	Madeira e Papel	Madeira	EUCATEX S.A. INDUSTRIA E COMERCIO	2017	Ativos biológicos mensurados ao Valor Justo	Reconhecimento de receita; Estimativa de realização dos tributos diferidos.
Materiais Básicos	Madeira e Papel	Papel e Celulose	CELULOSE IRANI S.A.	2016	Valorização dos ativos biológicos, Alienação de floresta da Companhia e sua controlada Iraflor Comércio de Madeiras Ltda.	Provisões e passivos contingentes.
Materiais Básicos	Madeira e Papel	Papel e Celulose	CELULOSE IRANI S.A.	2017	Valorização dos ativos biológicos, Transações com florestas e terras.	Cláusulas financeiras restritivas (" <i>Covenants</i> ").

Materiais Básicos	Madeira e Papel	Papel e Celulose	FIBRIA CELULOSE S.A.	2016	Ativos biológicos mensurados ao valor justo	Reconhecimento e mensuração de ativo imobilizado relacionado ao projeto de expansão; Avaliação de <i>impairment</i> sobre Ágio Aracruz.
Materiais Básicos	Madeira e Papel	Papel e Celulose	FIBRIA CELULOSE S.A.	2017	Ativos biológicos mensurados ao valor justo	Avaliação de perda por <i>impairment</i> - ágio Aracruz.
Materiais Básicos	Madeira e Papel	Papel e Celulose	KLABIN S.A.	2016	Mensuração do valor justo de ativos biológicos, Entrada em operação da planta de celulose	Créditos tributários.
Materiais Básicos	Madeira e Papel	Papel e Celulose	KLABIN S.A.	2017	Mensuração dos ativos biológicos	Créditos tributários.
Materiais Básicos	Madeira e Papel	Papel e Celulose	SANTHER FAB DE PAPEL STA THEREZINHA S.A.	2016		Reconhecimento de receita; Realização dos tributos diferidos.
Materiais Básicos	Madeira e Papel	Papel e Celulose	SANTHER FAB DE PAPEL STA THEREZINHA S.A.	2017		Reconhecimento das receitas - corte das vendas; Realização do imposto de renda e contribuição social diferidos; Classificação e avaliação do valor recuperável da planta de Governador Valadares/MG.
Materiais Básicos	Madeira e Papel	Papel e Celulose	SUZANO HOLDING S.A.	2016	Mensuração ao valor justo de ativos	Realização do imposto de renda e contribuição social

		e			biológicos – Controladora e Consolidado	diferidos ativos – Controladora e Consolidado; Realização de impostos a recuperar – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (“ICMS”) – Controladora e Consolidado.
Materiais Básicos	Madeira e Papel	Papel e Celulose	SUZANO HOLDING S.A.	2017	Valor justo dos ativos biológicos	Tributos diferidos; Provisão para contingências; Manutenção de controle na Suzano Papel e Celulose S.A. ("Controlada").
Materiais Básicos	Madeira e Papel	Papel e Celulose	SUZANO PAPEL E CELULOSE S.A.	2016	Mensuração ao valor justo de ativos biológicos	Realização do imposto de renda e contribuição social diferidos ativos; Realização de impostos a recuperar – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (“ICMS”).
Materiais Básicos	Madeira e Papel	Papel e Celulose	SUZANO PAPEL E CELULOSE S.A.	2017	Valor justo dos ativos biológicos	Tributos diferidos; Provisão para contingências.

Fonte: dados da pesquisa

Já analisando as DFCs das empresas que constituem o setor de madeira e papel da B3, foi possível observar questões ambientais em seus PAAs. Dentre as questões destacadas a mais recorrente dizia respeito à Mensuração do Valor Justo dos Ativos Biológicos. Nenhuma das empresas da amostra apresentou inconsistência na aplicação dos procedimentos requeridos pela NBC TA 701 – Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente.

Em trabalho similar, realizado por Tavares (2017) que analisou quais os PAAs reportados nos relatórios de auditoria das companhias abertas brasileiras, observou-se que as informações divulgadas se fazem cada vez mais necessárias. Além disso, foram destacados o Impairment e o Reconhecimento de Receita como os PAAs mais reportados pelas firmas de auditoria nas empresas da amostra, e que os auditores vêm se adequando bem à aplicabilidade da norma.

Para Lindblom (2010), a legitimidade organizacional está diretamente relacionada ao desempenho social e na divulgação deste desempenho. A busca por legitimidade adquire um caráter impulsionador, visto que influencia a forma e o conteúdo da evidenciação social corporativa. Dias Filho (2007) aponta que a crescente preocupação com problemas de caráter ambiental e conseqüentemente, com o desenvolvimento sustentável das organizações, tem estimulado o debate em torno das políticas de evidenciação contábil.

### 5. Considerações Finais

O presente trabalho analisou quais as práticas de evidenciação contidas no “novo” relatório do auditor que empresas de indústrias ambientalmente sensíveis, em especial do setor de madeira e papel e de químicos, estão sendo retratadas pelos auditores nos períodos encerrados em 31 de dezembro de 2016 e 2017. Assim como, se estas empresas buscam mais legitimidade através da divulgação voluntária de relatórios ligados a questões ambientais e sociais. Para isso, foram analisadas as NBC TAs revisadas e disponibilizadas no site do CFC e as demonstrações financeiras anuais extraídas do site da B3.

Inicialmente foram analisadas as DFCs das empresas do setor de químicos, observando se em seus respectivos relatórios dos auditores independentes, na seção dos principais assuntos de auditoria, existia alguma observação referente a questões ambientais, como não foi encontrada nenhuma ressalva em relação a esse tema, tornou-se necessária a ampliação da amostra para prosseguimento do estudo. Assim, as empresas do setor de madeira e papel foram agregadas às análises desta pesquisa.

Apesar de terem sido observadas questões ambientais em empresas do setor de madeira e papel, referentes a mensuração do valor justo dos ativos biológicos, nenhuma das empresas da amostra apresentou inconsistência na aplicação dos procedimentos requeridos pela NBC TA 701 – Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente. O cumprimento da norma demonstra preocupação por parte das empresas em apresentar à sociedade e ao ambiente corporativo sua atuação responsável e correspondente à lei, o que faz com que muitas dessas empresas alcancem maior legitimidade nesses meios.

Diante das limitações desta pesquisa, recomenda-se a ampliação da amostra para outros setores ambientalmente sensíveis, assim como a fonte de pesquisa, abrangendo outros tipos de relatórios que tratam em específico de questões ambientais.

### Referências

- AQUINO, W. D.; SANTANA, A. C. D. Evidenciação. *Caderno de estudos*, (5), 01-40, 1992.
- ATTIE, W. **Auditoria. Conceitos e Aplicações**. 5ª. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- BRAGA, J. P.; SALOTTI, B. M. Relação entre nível de disclosure ambiental e características corporativas de empresas no Brasil. In.: **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**, 2008.
- CHO, C. H.; LAINE, M.; ROBERTS, R. W.; RODRIGUEZ, M. Organized hypocrisy, organizational façades, and sustainability reporting. **Accounting, Organizations and Society**, 40, 78-94, 2015.
- CHO, C. H.; PATTEN, D. M. The role of environmental disclosures as tools of legitimacy: A research note. **Accounting, organizations and society**, 32(7-8), 639-647, 2007.

- D'AMELIO, M. T. S. **Estudos de gases de efeito estufa na Amazônia**. Dissertação (mestrado) - Instituto de Pesquisas Energéticas e Nucleares, Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo, São Paulo, 2006.
- DIAS FILHO, J. M. Políticas de evidenciação contábil: um estudo do poder preditivo e explicativo da teoria da legitimidade. In: EnANPAD, n. 31. **Anais do Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração**, Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.
- FARIAS, L. D. G. Q.; ANDRADE, J. C. S. Evidenciação Ambiental para o Enfrentamento das Mudanças Climáticas: as respostas das empresas participantes do Carbon Disclosure Project. **Revista Reuna**, 18(3), 111-126, 2013.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- LIMA, D. V. D.; VIEGAS, W. Tratamento contábil e evidenciação das externalidades ecológicas. **Revista Contabilidade & Finanças**, 13(30), 46-53, 2002.
- LINDBLOM, C. K. The implications of organizational legitimacy for corporate social performance and disclosure. In: Rob Gray, J. B. A. S. G. **Social and environmental accounting**. Los Angeles: SAGE, v. II, 2010.
- LOUZADA, L. C. Fatores que influenciam a capacidade de geração, comunicação e Informação das Demonstrações Contábeis. **Universo Acadêmico**, Nova Venécia, V.2, n.2, p. 13-32, 2002.
- MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Editora Atlas, 2007.
- O'DONOVAN, G. Environmental disclosures in the annual report: Extending the applicability and predictive power of legitimacy theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(3), 344-371, 2002.
- PIRES, C. B.; SILVEIRA, F. C. S. A evolução da evidenciação das informações ambientais de empresas do setor de celulose e papel: uma análise de conteúdo das notas explicativas e relatórios de administração. **ConTexto**, 8(13), 2008.
- SANCOVSCHI, M.; SILVA, A. H. C. Evidenciação social corporativa: estudo de caso da empresa Petróleo Brasileiro S.A. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, 1(1), 2010.
- SHOCKER, A. D.; SETHI, S. P. An approach to incorporating societal preferences in developing corporate action strategies. **California Management Review**, 15(4), 97-105, 1973.
- SUCHMAN, M. C. Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. **Academy of Management Review**, 20(3), 571-610, 1995.
- TAVARES, L. C. C. **Novo Relatório dos Auditores Independentes: Um Estudo dos Principais Assuntos de Auditoria nas Companhias Listadas na BM&FBOVESPA**. (Monografia). Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Natal, 2017, 47p.
- VILELA JUNIOR, A.; DEMAJOROVIC, J. Modelos e ferramentas de gestão ambiental: desafios e perspectivas para as organizações. In.: **Modelos e ferramentas de gestão ambiental: desafios e perspectivas para as organizações**. 3ª. ed. São Paulo: Senac, 2006, p. 41-84.
- LEMOS, V. D. S.; KLUG, Y. S.; CRUZ, A. P. C.; BARBOSA, M. A. G. Conservadorismo Contábil na Legitimação das Empresas de Capital Aberto do setor de Minério no Brasil. **Anais do XVIII USP International Conference in Accounting**. São Paulo: FEA/USP, 2018.
- VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em Administração**. São Paulo: Atlas, 2009. 44p.
- WINK, P. K. S.; VASCONCELOS, A. L. F. S.; LAGIOIA, U. C. T.; KATO, M. T.; NOSSA, V. Reação

aos acidentes ambientais: um estudo em uma mineradora no mercado brasileiro. **BASE - Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS**, v. 12, n. 1, p. 52-67, 2015.