

# Auditoria Ambiental e de Regularidade

Organização Internacional  
das Entidades Fiscalizadoras  
Superiores - INTOSAI

Grupo de Trabalho sobre  
Auditoria Ambiental - WGEA

## CONTEXTO

Este artigo é um resumo do estudo conduzido pelo Grupo de Trabalho sobre Auditoria Ambiental (WGEA) da INTOSAI, 'Auditoria Ambiental e de Regularidade'<sup>1</sup>, que será submetido a aprovação como documento formal da INTOSAI na reunião da INTOSAI em Budapeste, Hungria, em outubro de 2004.

O estudo foi desenvolvido em resposta a uma questão que veio à tona na 6ª reunião do WGEA realizada na Cidade do Cabo, África do Sul (abril de 2000), relativa às dificuldades enfrentadas pelos auditores no trabalho com questões ambientais dentro de uma estrutura de auditoria de regularidade (financeira e de conformidade).

Contadores e auditores tradicionalmente não têm ligação com o movimento de conservação ambiental. Entretanto, como fornecedores de informações, relatórios, e garantias sobre as quais se baseiam muitas decisões empresariais e governamentais, eles têm sido cada vez mais envolvidos na arena ambiental. A influência dos contadores e dos auditores advém de seu acesso a informações financeiras e de desempenho. Eles analisam, relatam, e comunicam informações que dão sustentação a decisões e avaliações de desempenho. Podem incentivar uma transparência maior e decisões informadas sobre a aplicação de recursos e o impacto das atividades em resultados ambientais sem distorcer as normas existentes de contabilidade.

O estudo ilustra como um foco de auditoria ambiental pode ser incluído nas atividades de auditoria financeira e de conformidade de uma EFS.

## TIPOS DE AUDITORIA

Previamente, em seu documento, "Orientação para a Realização de Auditorias de Atividades com uma Perspectiva Ambiental"<sup>2</sup> o Grupo de Trabalho sobre Auditoria Ambiental identificou três tipos de auditoria onde questões ambientais podem ser abordadas, a saber, auditoria de relatórios financeiros, auditoria de conformidade e auditoria de desempenho.

1. <http://www.environmental-auditing.org>

2. INTOSAI WGEA Guidance on Conducting Audits of Activities with an Environmental Perspective 2000.

## AUDITORIA DE RELATÓRIOS FINANCEIROS

Durante uma auditoria de relatórios financeiros, as questões ambientais podem incluir o seguinte:

- iniciativas para prevenir, diminuir ou remediar os danos ao ambiente;
- a conservação de recursos renováveis e não-renováveis;
- as conseqüências da violação de leis e regulamentos ambientais; e
- as conseqüências da responsabilidade substitutiva imposta pelo estado.

## AUDITORIAS DE CONFORMIDADE

A auditoria de conformidade no que diz respeito às questões ambientais pode envolver a garantia de que as atividades governamentais sejam conduzidas de acordo com as leis, normas e políticas ambientais relevantes, tanto no nível nacional quanto internacional. Como indicado acima, as auditorias de relatórios financeiros podem também incluir o exame da conformidade com normas de contabilidade e regulamentos financeiros.

## AUDITORIAS DE DESEMPENHO

A auditoria de desempenho de atividades ambientais pode incluir

- garantir que os indicadores de desempenho relacionado ao meio-ambiente (quando contidos em relatórios de prestação de contas) reflitam razoavelmente o desempenho da entidade examinada; e
- garantir que os programas ambientais sejam conduzidos de modo econômico, eficiente e eficaz<sup>3</sup>

Qual destes tipos diferentes de auditoria uma EFS usará dependerá primeiramente do mandato sob o qual a EFS funciona.

## A AUDITORIA DE REGULARIDADE

Uma auditoria de regularidade (definido pelas Normas de Auditoria da INTOSAI<sup>4</sup> inclui:

- certificação da prestação de contas das entidades, envolvendo o exame e a avaliação de registros financeiros e pareceres sobre os relatórios financeiros;
- certificação da prestação de contas da administração governamental como um todo;
- auditoria dos sistemas e transações financeiras incluindo uma avaliação da conformidade com os estatutos e regulamentos aplicáveis;
- auditoria de controle interno e funções internas de auditoria;
- auditoria da probidade e propriedade das decisões administrativas tomadas no âmbito da entidade examinada; e;
- relatório de quaisquer outras questões que surgirem a partir da auditoria, ou que estejam relacionadas a ela, que a EFS julgue que devam ser divulgadas.

As normas reconhecem que pode haver uma sobreposição entre a auditoria de regularidade e a auditoria de desempenho, e nesses casos a classificação de uma determinada auditoria dependerá do propósito primário dessa auditoria.

3. O documento Orientação para a Realização de Auditorias de Atividades com uma Perspectiva Ambiental, elaborado pelo WGEA da INTOSAI em 2000, descreve em mais detalhes os diferentes tipos de auditoria de desempenho que podem ser conduzidas (parágrafo 210).

4. Normas de Auditoria elaboradas pela INTOSAI, junho de 1992.

## AUDITORIA FINANCEIRA

Os relatórios financeiros devem fornecer informações sobre a situação financeira, o desempenho, e o fluxo de caixa de uma entidade, que possam ser usadas para tomar e avaliar decisões sobre alocação de recursos. Especificamente, um relatório financeiro no setor público deve fornecer informações úteis para a tomada de decisões e demonstrar a prestação de contas de uma entidade em relação aos seus recursos<sup>5</sup>.

Geralmente, os relatórios financeiros dos governos (ou suas entidades vinculadas) tendem a evitar questões ambientais. Entretanto, há uma percepção de que existem questões relativas a custos, conformidade, e desempenho associadas às políticas e obrigações ambientais que devem ser refletidas nos relatórios financeiros.

O Comitê Internacional de Práticas de Auditoria (IPAC) define matérias ambientais em um relatório financeiro como:

- (a) “iniciativas para impedir, reduzir ou remediar danos ao meio-ambiente ou assegurar a conservação de recursos renováveis e não-renováveis (tais iniciativas podem ser exigidas por leis e regulamentos ambientais ou por contrato, ou podem ser empreendidas voluntariamente);
- (b) conseqüências da violação de leis e regulamentos ambientais;
- (c) conseqüências dos danos ambientais causados a terceiros ou aos recursos naturais; e
- (d) as conseqüências da responsabilidade substitutiva imposta pela lei (por exemplo, a responsabilidade por danos causados pelo proprietário anterior<sup>6</sup>)”.

5. Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público IPSAS1: *Apresentação dos Relatórios Financeiros* emitidos pela Federação Internacional dos Contabilistas, maio de 2000.

6. Relatório Internacional de Prática de Auditoria 1010: *A Consideração de Matérias Ambientais na Auditoria de Relatórios Financeiros*, março de 1998.

Até o presente, os contadores e auditores se concentraram nas responsabilidades ambientais. Os relatórios financeiros de uma organização podem incluir, por exemplo, imóveis rurais (avaliados na mesma base que qualquer outra propriedade), porém um foco recente é o “patrimônio ambiental” — patrimônio natural que não constitui um recurso, mas que presta um serviço ambiental como habitat, ou controle do clima ou enchentes, e outras funções não-econômicas tais como valores estéticos ou de saúde. Esta idéia enfatiza que os órgãos têm que prestar contas não apenas a seus acionistas, mas também à sociedade, pelo manejo do meio-ambiente natural. A consideração do patrimônio ambiental ainda está num estágio inicial de desenvolvimento, com o setor privado à frente.

## AUDITORIA DE CONFORMIDADE

As auditorias de conformidade podem examinar a conformidade de uma entidade com uma série de questões. Primeiro, podem examinar a conformidade de uma entidade com autoridades financeiras e práticas de contabilidade (por exemplo, controles legislativos tais como dos gastos da entidade). Em segundo lugar, podem examinar a conformidade com leis e tratados ambientais. Os auditores podem estar interessados em examinar a conformidade com leis e tratados porque a falta de conformidade pode afetar os relatórios financeiros da entidade. Além disso, os auditores podem estar interessados em examinar tal conformidade porque, aparte de qualquer efeito sobre os relatórios financeiros, incorrerá inevitavelmente em despesa e poderia, portanto, ser de relevância com relação ao uso mais amplo de recursos públicos.

Este tipo de auditoria ambiental pode:

- promover a conformidade ou fornecer maior garantia de conformidade com a política e a legislação ambiental existente e futura.
- reduzir os riscos e os custos associados à não-conformidade com os regulamentos.
- poupar custos minimizando resíduos e impedindo a poluição.
- identificar responsabilidades e riscos.

## AVALIAR O RISCO INERENTE, OS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO E O AMBIENTE DE CONTROLE

Tendo obtido conhecimento suficiente do negócio, o auditor avalia o risco de erros de declaração material nos relatórios financeiros. Isto incluiria o risco de erro de declaração devido a questões ambientais, especialmente risco ambiental.

Exemplos de risco ambiental incluem:

- custos de conformidade resultantes da legislação; e
- impacto da não-conformidade com as leis e regulamentos ambientais.

A entidade examinada pode adotar diferentes abordagens para conseguir o controle de questões ambientais. Entidades pequenas ou entidades com baixa exposição ao risco ambiental podem incluir sistemas de controle ambiental em seus sistemas de controle interno normais. As entidades com exposição elevada ao risco ambiental podem elaborar e operar um subsistema de controle interno separado — por exemplo, um sistema de gestão ambiental (EMS)<sup>8</sup>.

O auditor deve também obter uma compreensão do ambiente de controle para questões ambientais. Por exemplo, as áreas a serem examinadas podem incluir a atitude, a consciência e as ações da diretoria e da gerência em relação ao controle interno.

Se o auditor considerar que há um risco de erro de declaração material nos relatórios financeiros, procedimentos específicos precisam ser elaborados e executados para garantir que não haja nenhum erro de declaração material.

**P**ortanto, a auditoria de regularidade abrange a auditoria financeira e de conformidade, e o aspecto da conformidade de uma auditoria de regularidade pode ter relação com a conformidade com normas de contabilidade e/ou conformidade com leis e tratados ambientais relevantes.

### O QUE UM AUDITOR DE REGULARIDADE PODE FAZER?<sup>7</sup>

#### OBTER CONHECIMENTO SOBRE QUESTÕES AMBIENTAIS

Em todas as auditorias, um conhecimento suficiente do negócio é necessário para que o auditor possa identificar e compreender as questões que podem ter um efeito significativo nos relatórios financeiros, no processo de auditoria, e no relatório de auditoria (ISA 310, parágrafo 2).

O auditor não precisa saber mais do que a gerência ou os peritos ambientais.

O auditor de regularidade deve considerar a indústria onde a entidade atua, pois pode estar relacionada com a possível existência de responsabilidades e contingências ambientais. Determinadas indústrias são mais expostas a riscos ambientais — por exemplo, as indústrias de produtos químicos, óleo e gás, e as indústrias farmacêutica e de mineração, ou as agências de governo responsáveis pela gestão ou regulamentação ambiental.

7. A prestação de contas do setor público é um leque que vai da contabilidade de caixa à contabilidade acumulada. Os governos ao redor do mundo adotam uma variedade de práticas de prestação de contas dentro desse leque. O estudo do WGEA discute o impacto de questões ambientais nos relatórios financeiros preparados usando os dois métodos de contabilidade e o que a EFS deve considerar ao examinar relatórios financeiros.

8. Normas para EMS foram emitidos pela Organização Internacional de Normatização ISO 14001: *Sistema de Gestão Ambiental — Especificação com Orientação para Utilização*.

## CONSIDERAR LEIS E REGULAMENTOS

Ao planejar e executar uma auditoria, o auditor de regularidade avalia a conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis, onde a não-conformidade pode materialmente afetar os relatórios financeiros. Entretanto, não se pode esperar que uma auditoria detecte a não-conformidade com todas as leis e regulamentos<sup>9</sup>.

O auditor de regularidade obtém uma compreensão geral das leis e dos regulamentos ambientais que podem resultar em erro de declaração material nos relatórios financeiros ou que podem ter um impacto fundamental nas operações de uma entidade.

O auditor não precisa possuir a perícia ou a competência profissional para determinar se uma entidade está em conformidade com as leis e os regulamentos ambientais. O auditor, entretanto, pode usar seu treinamento, experiência e compreensão da entidade e da indústria para reconhecer aspectos de não-conformidade e procurar consultoria especializada.

***"Os relatórios ambientais foram desenvolvidos como um método para que as empresas comuniquem seu desempenho e impacto ambientais aos interessados; podem ser considerados como um aspecto novo e importante da governança corporativa."***

## EXECUTAR PROCEDIMENTOS SUBSTANTIVOS

O auditor de regularidade também obtém evidência para apoiar as divulgações ambientais feitas nos relatórios financeiros através de averiguação junto à gerência — os responsáveis pela preparação dos relatórios financeiros e os responsáveis pelas questões ambientais.

Se a entidade tiver uma função de auditoria interna, que examina aspectos ambientais das operações da entidade, o auditor deve considerar a possibilidade de aproveitar esse trabalho. Em determinadas situações, um perito ambiental pode ser envolvido em um resultado que seja reconhecido ou divulgado nos relatórios financeiros, por exemplo, na quantificação da natureza e da extensão de uma contaminação, ou na consideração de métodos alternativos de restauração do local, etc. Nesses casos, o auditor deve considerar o impacto do trabalho do perito nos relatórios financeiros e a competência profissional e a objetividade do perito ambiental.

Um outro aspecto que o auditor de regularidade pode considerar é o uso de toda a renda que uma entidade pode ser responsável por captar, como os recursos captados sob modelo 'o poluidor paga'. O auditor pode examinar os sistemas e os controles financeiros relativos a esses recursos, e também se os recursos estão sendo usados para as finalidades pretendidas.

## RELATÓRIO

### RELATÓRIO DE DESEMPENHO DO SERVIÇO

Alguns governos fornecem informações sobre o desempenho do serviço em relatórios financeiros ou separadamente. Nesses casos, as EFSs podem promover aspectos de responsabilização e prestação de contas do seu papel na auditoria de regularidade.

9. ISA 250: Consideração das Leis e Regulamentos em uma Auditoria de Relatórios Financeiros.

As entidades que têm um impacto no ambiente podem ser categorizadas em três grupos:

- Entidades cujas operações afetam diretamente ou indiretamente o meio-ambiente, seja positivamente ou negativamente — como através da reabilitação ou utilização e poluição.
- Entidades com poderes para elaborar ou influenciar as políticas e regulamentos ambientais — seja no nível internacional, nacional, ou local.
- Entidades com o poder de monitorar e controlar as ações ambientais de terceiros <sup>10</sup>.

O “desenvolvimento de informações, controle, sistemas de avaliação e relatório adequados dentro do governo facilitará o processo de prestação de contas. A gerência é responsável pela exatidão e suficiência da forma e do conteúdo dos relatórios financeiros e outras informações<sup>11</sup>.

Se os principais departamentos ou agências ambientais forem solicitados a produzir uma declaração do que pretendem atingir (uma declaração de desempenho do serviço para produtos ou resultados ambientais), as EFSS poderiam incentivar os governos a tornar tais declarações um elemento da solicitação de orçamento da entidade. A cada ano, a realização da declaração do ano anterior seria avaliada como parte da auditoria financeira.

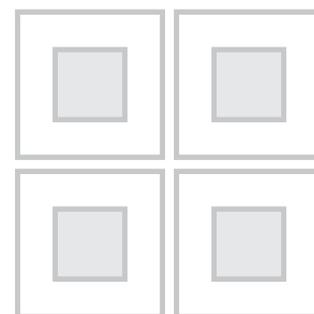
#### OUTRAS FORMAS DE RELATÓRIO

As organizações no setor público estão avançando no desenvolvimento da governança corporativa e nos arranjos para a gestão do risco. Houve um distanciamento de um foco singular no risco financeiro, e uma ampliação do foco no sentido de incluir todos os principais riscos que possam ter impacto sobre o público. A gestão de todos os riscos significativos na consecução dos objetivos de um órgão levou a mudanças nas responsabilidades e relatórios corporativos.

Os relatórios ambientais foram desenvolvidos como um método para que as empresas comuniquem seu desempenho e impacto ambientais aos interessados; podem ser considerados como um aspecto novo e importante da governança corporativa. Tais relatórios podem incluir um perfil organizacional, uma declaração de política ambiental, detalhes das metas e realizações, e detalhes sobre desempenho e conformidade.

10. Diretriz da INTOSAI para a Realização de Auditorias de Atividades com uma Perspectiva Ambiental, 2000.

11. Normas de Auditoria da INTOSAI, Edição Revisada 1992, parágrafos 23-24.



## CONCLUSÃO

Os problemas ambientais do mundo não serão resolvidos de um dia para o outro e tampouco serão resolvidos unicamente pelas ações das EFSs. Entretanto, muita confiança é depositada no papel das EFSs e elas podem ser parte da solução.

Uma entidade fiscalizadora superior pode empreender uma auditoria com um foco ambiental usando um mandato de regularidade (financeiro e de conformidade). Não é necessário ter um mandato de auditoria de desempenho para conduzir uma auditoria com foco ambiental. Uma EFS pode sentir que suas habilidades e experiência residem principalmente na auditoria de questões financeiras e de conformidade. Faria sentido usar esta experiência em uma auditoria ambiental.

O papel de uma EFS é responder às expectativas dos cidadãos, fornecendo uma verificação independente, objetiva e confiável das informações fornecidas por agências do governo com respeito às suas atividades e seu impacto no ambiente.

A auditoria de relatórios financeiros permite ao auditor expressar uma opinião sobre se os relatórios financeiros foram preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com uma estrutura identificada de relatório financeiro. Os aspectos materiais podem estar diretamente ligados aos custos, às obrigações, aos impactos e aos resultados ambientais. Neste contexto, a auditoria de relatórios financeiros requer que o auditor considere questões ambientais como parte da auditoria de regularidade.

Ademais, os auditores precisam estar cientes dos desenvolvimentos em curso — tais como reconhecer os recursos ambientais. Devem buscar oportunidades de incentivar seus clientes a adotarem regimes que podem ser considerados boa prática mas que não são atualmente obrigatórios — por exemplo, a produção de relatórios ambientais. À medida que as normas — tanto para relatórios financeiros quanto para a governança corporativa — adotarem relatórios e divulgações ambientais, sociais, e éticas mais abrangentes, os auditores terão que reavaliar suas abordagens. ■

---

***"O papel de uma EFS é responder às expectativas dos cidadãos, fornecendo uma verificação independente, objetiva e confiável das informações fornecidas por agências do governo com respeito às suas atividades e seu impacto no ambiente."***

---