



**As ações do conselho federal de contabilidade relacionadas às mudanças climáticas na visão de auditores brasileiros**

**The actions of the federal accounting council related to climate change in the view of Brazilian auditors**

Neusa Sawczuk Von Eggert<sup>1</sup>

Edenise Aparecida dos Anjos<sup>2</sup>

Ivanildo Viana Moura<sup>3</sup>

Luiz Panhoca<sup>4</sup>

**Resumo**

Este estudo tem como objetivo analisar, por meio da teoria do papel, o auto entendimento de auditores acerca das questões climáticas no desenvolvimento da função relacionadas a clareza das ações do CFC. A coleta dos dados ocorreu por meio de entrevistas semiestruturadas. Para a análise dos dados utilizou-se a Saturação Teórica, sendo necessário aplicar dez entrevistas, até se atingir a saturação conforme preconizado pela literatura. Os resultados demonstram que embora o auditor consiga perceber a necessidade da questão das mudanças climáticas, esta não parece ser uma tarefa a lhe ser atribuída, gerando inicialmente um conflito de papéis. Ainda, não existe um acompanhamento específico por parte dos auditores sobre as ações climáticas do CFC, gerando ambiguidade de papéis ante as incertezas do momento, sendo as

<sup>1</sup> Mestrado em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná (UFPR), Rua XV de Novembro, 1299, Centro, Curitiba - PR, CEP: 80060-000. E-mail: [neusasaw@gmail.com](mailto:neusasaw@gmail.com) Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-6262-9846>

<sup>2</sup> Mestrado em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná (UFPR), Rua XV de Novembro, 1299, Centro, Curitiba - PR, CEP: 80060-000. E-mail: [edeniseanjos@outlook.com](mailto:edeniseanjos@outlook.com) Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-6247-5293>

<sup>3</sup> Mestrado em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná (UFPR), Rua XV de Novembro, 1299, Centro, Curitiba - PR, CEP: 80060-000. E-mail: [iym.bh.mg@gmail.com](mailto:iym.bh.mg@gmail.com) Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-3284-449X>

<sup>4</sup> Doutorado em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP), Universidade Federal do Paraná (UFPR), Rua XV de Novembro, 1299, Centro, Curitiba - PR, CEP: 80060-000. E-mail: [panhoca.luiz@gmail.com](mailto:panhoca.luiz@gmail.com) Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-0839-1611>

ações neste campo muito recentes. Apesar disso, todos estão muito atentos às normas que regem a sua profissão.

**Palavras-chave:** Auditoria. Clima. Meio Ambiente. Sustentabilidade. Teoria do Papel.

### **Abstract**

This study aims to analyze, through the Role Theory, the self-understanding of auditors about climate issues in the development of the function related to the clarity of the CFC's actions. Data collection took place through semi-structured interviews. For data analysis, Theoretical Saturation was used, requiring ten interviews to be applied, until reaching saturation as recommended in the literature. The results show that although the auditor is able to perceive the need for the issue of climate change, this does not seem to be a task to be assigned to him, initially generating a conflict of roles. Still, there is no specific monitoring by the auditors on the climate actions of the CFC, generating ambiguity of roles in view of the uncertainties of the moment, with actions in this field being very recent. Despite this, everyone is very attentive to the rules that govern their profession.

**Keywords:** Audit. Climate. Environmental. Role Theory. Sustainability.

## **Introdução**

Há uma consciência crescente em todo o mundo de que a sustentabilidade não é uma escolha, mas uma necessidade (NBA, 2020; Gulluscio, Puntillo, Luciani, & Huisinigh, 2020). No âmbito internacional, a sustentabilidade é discutida junto à Organização das Nações Unidas (ONU) e seus representantes - 193 Estados-membros. Destarte a isto, um dos marcos importantes dessa discussão, se deu em setembro de 2015, com a elaboração do Plano meta Agenda 2030, “Transformando o Nosso Mundo: A Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável”. Esse plano contém diversas metas e entre estas, 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS), contemplando as três dimensões do desenvolvimento sustentável: a econômica, a social e a ambiental. O objetivo desse plano, tem como vislumbre, alcançar um futuro melhor e mais sustentável para todos e as metas devem ser alcançadas até 2030 (Gulluscio et al., 2020; ONU, 2015).

Embora sejam compromissos intergovernamentais, os ODS ganharam rapidamente força e relevância entre uma ampla gama de atores, como órgãos de política pública, organizações do setor público e privado, incluindo organizações empresariais por

influenciarem as mudanças climáticas por meio de suas atividades econômicas e corpos profissionais (Hopwood, 2007; Chung & Cho, 2018, Bebbington & Unerman, 2018; Albalaki, Mohammed, Majeed, & Talab, 2019). Em adição, Gulluscio et al., (2020) e Bebbington e Unerman, (2018) inserem nesta discussão, a importância dos atores da profissão contábil, no cumprimento dos objetivos relacionados às mudanças climáticas, por meio da atuação dos auditores, uma vez que estão envolvidos em atividades contábeis, relatórios e auditoria relacionadas.

A *International Federation of Accountants* (IFAC), da qual virtualmente todos os Conselhos Nacionais de Contabilidade do mundo são membros, tal como o Conselho Federal de Contabilidade do Brasil, propôs, em recente divulgação, a constituição de um novo conselho de normas de sustentabilidade, o qual teria atuação conjunta com o *International Accounting Standards Board* (IASB) e estaria sob a liderança da Fundação IFRS (IFAC, 2020). Além da IFAC, os conselhos e organizações nacionais de contabilidade de todo o mundo têm trabalhado no assunto.

Na Holanda, por exemplo, a *Royal Netherlands Institute of Chartered Accountants* (NBA), com base em uma pesquisa feita com contadores holandeses, publicou uma carta aberta, trazendo diversas recomendações tais como a necessidade de educar as organizações sobre os riscos e oportunidades climáticas, e que auditores internos podem ajudar nesta questão, assumindo um papel de revisar ou aconselhar sobre os sistemas, dados e relatórios. No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), diz estar de acordo com as recomendações da NBA (2020), inclusive alega estar trabalhando sobre o assunto (CFC, 2020).

Conforme Zulmir Breda, atual Presidente do Conselho Federal de Contabilidade, em notícia publicada no site do CFC em agosto de 2020, ele afirma, que os trabalhos iniciaram com a formação de dois Grupos Técnicos (GTs) para a elaboração de uma minuta de Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) sobre Relato Integrado (RI) e sobre asseguarção do RI. Breda (2020) ainda afirma que algumas ações já foram desenvolvidas há algum tempo, tais como as discussões sobre o Protocolo de Quioto, e que embora o Brasil tenha se comprometido com o assunto, não houveram muitos resultados, porém, tem-se no momento a chance de mudar essa história.

Assim como a NBA, o CFC enfatiza que os auditores devem assumir a responsabilidade de promover discussões sobre o clima nas organizações. A grande questão que surge diz respeito ao entendimento destes acerca das questões climáticas e o que pensam a respeito do assunto e, principalmente, se as ações propostas pelo CFC, dentro do contexto

das mudanças climáticas serão aplicáveis. Diante do exposto, este trabalho tem como questão de pesquisa investigar: **Como os auditores compreendem seu papel em relação as mudanças climáticas no contexto organizacional ante a clareza das ações do Conselho Federal de contabilidade Brasileiro?** Assim, o objetivo desse trabalho é analisar por meio da teoria do papel o auto entendimento dos auditores acerca das questões climáticas no desenvolvimento da função relacionadas a clareza das ações do CFC. A teoria do papel evidencia que o comportamento das pessoas é influenciado por regras ou normas impostas pela sociedade (Deutsch & Krauss, 1965).

Em questão de relevância do estudo, particularmente o clima e as mudanças climáticas são as principais questões da era vigente (NBA, 2020). Para Gulluscio et al. (2020) a mudança climática está se tornando cada vez mais importante para as empresas, que devem tomar medidas para combater os seus efeitos, os resultados desses efeitos. Destaca-se ainda, a importância de observar sob a lente da teoria dos papéis os profissionais contábeis – auditores, e como estes entendem seu papel em relação as questões climáticas nas organizações, verificando possíveis conflitos e ambiguidade de papéis (Deutsch & Krauss, 1965; Biddle & Thomas, 1966; Howard, 1977; Birnberg, Luft, & Shields, 2006).

Assim, esse estudo traz implicações práticas para os auditores, para que possam ter uma melhor compreensão do seu papel e da sua importância em relação a sustentabilidade, especificamente sobre mudanças climáticas. Conforme a NBA (2020) a conscientização climática começa dentro da própria organização, razão pela qual contadores e auditores desempenham um papel de grande importância. Assim a opinião destes profissionais também serve como base para o aperfeiçoamento de políticas e práticas contábeis. Como contribuição teórica, este estudo traz implicações para a literatura, pois conforme Gulluscio et al. (2020) tem-se estudado a sustentabilidade de forma geral e não especificamente abordada a questão do clima.

Este estudo está organizado em 4 seções. Na seção 2, apresenta-se a revisão da literatura, na sequência os delineamentos metodológicos, na seção 4 a análise e discussão dos resultados e por fim as considerações finais.

### **Referencial Teórico**

Neste tópico serão revistos os aspectos conceituais e teóricos acerca da relação da contabilidade sob o ponto de vista do auditor e as questões climáticas no contexto organizacional e os pressupostos teóricos do estudo sob a lente da teoria do papel.

## 2.1 Contabilidade, Meio Ambiente e Clima

A necessidade do envolvimento das questões ambientais nas decisões contábeis é sentida a partir de 1960 e 1970 (Beams & Fertig, 1971), originando a contabilidade ambiental (Mathews, 1997). Um pouco mais adiante, nas décadas de 1980 e 1990, as informações ambientais geralmente eram fornecidas por meio de informações voluntárias exibidas em relatórios de sustentabilidade (Lorenzo, Domínguez, Álvarez, & Sánchez, 2009). Para Hopwood (2009) a probabilidade é que o envolvimento da contabilidade com as questões ambientais se desenvolva ainda mais nos próximos anos. À medida que ocorrem mudanças em nossos conceitos e foco de responsabilização pelo meio ambiente, as demandas por diferentes fluxos de informação, contabilidade e outros, também provavelmente crescerão.

Para Gulluscio et al. (2020) a sustentabilidade tornou-se uma dimensão cada vez mais importante para as corporações e conseqüentemente, a prestação de contas corporativa. Assim, a contabilidade corporativa e os relatórios devem se concentrar não apenas no desempenho financeiro, social e ambiental, mas também em aspectos relacionados à sustentabilidade, tais como a mudança climática.

Entre as atribuições da contabilidade das mudanças climáticas, Brown, Pignatelli, Hanoteau e Paraque (2008) destaca as análises de relatórios de mudanças climáticas e reações das partes interessadas nas divulgações, a mitigação dos riscos, discussão sobre o papel da contabilidade, auditorias, implementação de políticas contábeis, assim como desenvolvimento de teorias para explicar, mensurar e informar práticas de mudanças climáticas. Especificamente, em relação a auditoria, a mesma é avaliada na sua capacidade de fornecer garantia independente da credibilidade das informações contábeis (DeFond & Zhang, 2014).

Dentre muitas áreas de atuação dos Conselhos Federais de Contabilidade, a NBA (2020) chama a atenção para o papel do profissional contábil, dentre eles os auditores internos, em aconselhar as organizações no campo do clima. E assim, elenca algumas possibilidades, a serem aplicadas particularmente às pequenas e médias empresas. Os papéis possíveis são: (i) promover a discussão colocando o clima na agenda de trabalho (no contexto de contas anuais ou investimentos, por exemplo); (ii) conscientizar a organização, chamando a atenção para os desenvolvimentos e iniciativas no campo do clima; e (iii) assessorar estrategicamente as organizações em relação aos riscos e oportunidades climáticas.

Sob o ponto de vista normativo, o CFC – Conselho Federal de Contabilidade Brasileiro, tem como papel de não apenas regular a profissão do profissional da área contábil,

mas voltar-se também para educação profissional (Ribeiro, 2011). Assim o CFC tem um papel importante em garantir que o conhecimento sobre questões climáticas, seja aumentado e compartilhado por meio de publicações, reuniões, diálogo com as partes interessadas e cursos de formação obrigatória ou voluntária (NBA, 2020, CFC, 2020).

Neste sentido, Moor e Beelde (2005), consideram a auditoria como uma área de atuação relevante para a construção de um sistema de gestão ambiental, socialmente sustentável, considerando, elementos como a emissão de efluentes, gestão de energia, matérias primas, resíduos e demais fatores de produção que influenciam as alterações climáticas e na apresentação, e assessoria dada por coordenadores ambientais e a inspeção do progresso. Reforçando a importância do profissional contábil na análise de conformidades ambientais no âmbito da auditoria.

Destarte a isto, Asante-Appiah e Lambert (2021) investigaram o papel dos auditores e seu potencial na garantia de gerenciamento de risco ODS e associadas a reputação das organizações (Risco ODS). Entre seus achados, observaram que as organizações tendem a solicitar serviços das firmas de auditoria quando a motivação para o gerenciamento de riscos pode afetar sua reputação.

## **2.2 Teoria do Papel e os Pressupostos Teóricos da Pesquisa**

Pelas lentes da teoria do papel, cada indivíduo ocupa uma posição reconhecida socialmente chamada de papel social, refletindo como um trabalho ou profissão específica deve ser desempenhada (Deutsch & Krauss, 1965; Biddle & Thomas, 1966; Howard, 1977). A teoria do papel busca examinar os efeitos estressores no local de trabalho, por meio de duas dimensões: (i) conflito de papéis; (ii) ambiguidade de papel (Birnberg, Luft, & Shields, 2006; Wibbeke, & Lachmann, 2020).

O conflito de papéis ocorre quando os indivíduos são confrontados com expectativas conflitantes, não sendo possível cumprir todas as expectativas (Birnberg, Luft, & Shields, 2006). Conceitualmente, Wolfe e Snoek (1962); Katz & Kahn, 1970 e Bamber et al., (1989) definem o conflito de papéis como a “ocorrência simultânea de dois ou mais conjuntos de pressão, onde o cumprimento de um tornaria difícil o cumprimento de outro”. Considerando como estressores que incidem no conflito de papéis na execução da função, as variáveis como, tempo, capacidades, valores do indivíduo, sobreposição de funções, padrões de avaliação, políticas incompatíveis, entre outras, (Bamber et al., 1989).

Neste contexto, esta pesquisa tem como primeiro pressuposto analisar com base na teoria do papel, se os auditores estão conscientes e favoráveis com o seu “novo” papel de

atuação em relação às mudanças climáticas. Ainda, como segundo pressuposto, se os auditores estão acompanhando as ações do CFC relacionadas as ações climáticas, tendo assim, o conhecimento e as informações fundamentais necessárias para atuação no campo das mudanças climáticas.

Embora, a dimensão do conflito de papéis seja estudada simultaneamente com a dimensão de ambiguidade de papéis, a última, possui construção teórica distinta, como políticas e orientações pouco claras ou inexistentes, incertezas sob autoridades, deveres e relações com os outros e outras variáveis que possam a vir influenciar no direcionamento de comportamentos ambíguos (Bamber et al., 1989).

Neste sentido, Rizzo et. al (1970) discorre que a ambiguidade está associada em termos de previsibilidade de resultado face ao comportamento de alguém, acrescentando ainda, a inexistência ou clareza de requisitos comportamentais, em termos de contribuições do ambiente que serviriam como direcionamento para o comportamento apropriado (Birnberg, Luft, & Shields, 2006).

Em linhas gerais a ambiguidade ocorre quando os indivíduos são inseridos em ambiente de incerteza e precisam adotar um um papel onde as regras não são claras para determinar ao certo o que se fazer. Tanto o conflito de papéis como a ambiguidade de papéis pode ter consequências negativas, e uma delas é a queda na satisfação do trabalho (Katz & Kahn, 1970).

### **Procedimentos Metodológicos**

Este trabalho pode ser caracterizado como um estudo de campo exploratório-descritivo. Vale ressaltar que o estudo de campo não se confunde com pesquisa de campo do tipo levantamento. A abordagem é qualitativa, por buscar interpretações nos dados coletados, obtidos por meio de entrevistas semiestruturadas. O enfoque interpretativista adotado neste estudo visa a compreensão e interpretação dos significados dos relatos dos sujeitos entrevistados, sem aspirar a geração de uma nova teoria (Soares & Erdemann, 2013).

Para a análise dos dados foi utilizada a técnica de saturação teórica, a qual foi explorada recentemente no trabalho de Falqueto, Hoffmann e Farias (2018). No entendimento de Glaser e Strauss (2006) a saturação é um artefato conceitual que pode ser empregada em investigações qualitativas. Essa técnica permite ao pesquisador constatar o momento em que se deve interromper a busca por informações relacionadas à discussão de uma determinada categoria de análise. Sua empregabilidade é uma alternativa viável para estudos qualitativos

nos quais a população não pode ser consultada em sua totalidade, conferindo assim qualidade empírica e credibilidade às análises dos achados (Minayo, 2017).

Para determinar o alcance da saturação teórica nas fontes primárias, obtidas por meio das entrevistas semiestruturadas, foram seguidos os seis passos procedimentais sugeridos por Falqueto et al. (2018): (i) Definição das categorias de análise; (ii) definição do roteiro de pesquisa, (ii) definição dos critérios para a organização da amostra; (iv) levantamento dos elementos novos versus elementos confirmados em cada coleta; (v) registro do que foi encontrado em cada coleta; e (vi) confirmação da saturação em cada categoria investigada.

Ainda de acordo com os autores, é possível utilizar a saturação tanto com categorias definidas *a priori* como *a posteriori*. Porém, o ponto de saturação sempre vai ocorrer com a *posteriori*, por definição.

As categorias de análise definidas *a priori*, bem como o roteiro de pesquisa (etapas 1 e 2) foram elaboradas com base na literatura específica, e são apresentados no Quadro 1:

Categoria	Questão	Literatura
<p>Conflito de Papéis como uma barreira à implantação das Ações Climáticas pelo CFC</p>	<p>1 - No seu papel de auditor em uma organização, como percebe a incorporação das questões climáticas nos processos de negócios, sistemas e relatórios internos desta organização?</p> <p>2 - No seu papel de auditor, durante as auditorias operacionais em uma organização, deve ajudar as organizações a incorporar questões climáticas em seus processos de negócios, sistemas e relatórios internos? O que pensa a respeito disso?</p> <p>3 - Na sua percepção, a responsabilidade pelo desempenho climático de uma organização fica aquém da sua função de auditor? O que o(a) leva a pensar assim?</p> <p>4 - Como auditor em uma organização, está bem claro que devo assumir um papel consultivo no início do processo integrado de emissão de relatórios relacionados as questões climáticas. O que o(a) leva a pensar assim?</p> <p>5 - Como auditor devo assumir a responsabilidade de iniciar uma discussão sobre o clima nas organizações. O que o(a) leva a pensar assim?</p> <p>6 - De acordo com o seu papel na sociedade, é justo que na sua função de auditor chame a atenção para as questões climáticas também? O que o(a) leva a pensar assim?</p> <p>7 - Na sua função como auditor, revisor ou compilador de demonstrações financeiras, deve garantir que os riscos climáticos sejam adequadamente divulgados em relatórios anuais? O que o(a) leva a pensar assim?</p> <p>8 - Na sua função como auditor, devo considerar as mudanças climáticas em cada etapa da atribuição de auditoria, avaliação ou composição: no planejamento, implementação e relatórios. O que o(a) leva a pensar assim?</p>	<p>Katz &amp; Kahn (1970); Birnberg, Luft, &amp; Shields (2006); Wibbeke, &amp; Lachmann (2020)</p>
<p>Acompanhamento dos auditores sobre as Ações Climáticas pelo CFC</p>	<p>9 - Na sua função como auditor, costuma acompanhar as ações normativas do CFC em relação as questões climáticas envolvendo o trabalho do auditor?</p> <p>10 - Na sua função como auditor, utilizou o Protocolo de Quioto na realização do seu trabalho?</p>	<p>CFC (2021)</p>



	<p>11 – Como auditor, acredita que a regulação sobre questões climáticas poderia contribuir com a divulgação mais consistente, confiável e comparável entre as entidades. O que o(a) leva a pensar assim?</p> <p>12 – Como percebe as ações do CFC, especialmente as relacionadas as questões climáticas, divulgadas nas diversas mídias sociais? São claras?</p>	
--	---	--

**Quadro 1 – Categorias da Pesquisa definidas a priori**

Fonte: Elaborado pelos autores (2021)

Em relação a categoria Conflito de Papéis como uma barreira à implantação das Ações Climáticas pelo CFC, espera-se que as ações propostas pelo CFC não resultem em conflito de papéis, na visão dos auditores entrevistados.

Ainda, espera-se que as ações do CFC sejam de conhecimento dos profissionais entrevistados, enfatizando a sua responsabilidade e uma maior conscientização por parte dos auditores. Ainda, como a regulamentação dessas ações são percebidas pelos auditores.

Em relação à amostra (etapa 3), foi estabelecido que seriam aceitas as respostas dos auditores com experiência mínima de 1 ano no mercado, buscando assim, uma certa homogeneidade na amostra estudada. Em relação ao número de participantes, considera-se suficiente quando começar a ocorrer reincidências nas informações coletadas.

A entrevista semiestruturada foi enviada a auditores conhecidos dos autores, como uma forma de certificar-se que de fato são auditores com experiência na área. Assim, com a primeira resposta recebida, deu-se início a etapa 4, em que o levantamento dos elementos novos versus elementos confirmados em cada coleta foi realizado por ordem de recebimento das respostas. As etapas 5 e 6 fazem parte das análises e serão apresentadas no tópico a seguir.

### **Análise e Discussão dos Resultados**

Neste tópico será feito o levantamento das subcategorias (elementos) novos versus confirmados em cada coleta. Sendo assim, deu-se início a análise da primeira entrevista de forma individual onde foram extraídas as subcategorias de acordo com as duas categorias definidas a priori para análise.

Entrevista 1
<b>Identificação dos primeiros elementos da Categoria "Conflito de papéis como uma barreira à implantação das Ações Climáticas pelo CFC"</b>
1. Mudanças climáticas não estão incorporadas na organização
2. Cabe ao auditor recomendar/sugerir melhorias em relação as questões climáticas, desde que respaldada em normas vigentes.
3. A responsabilidade pelo desempenho climático fica aquém da função do auditor, sendo essa de responsabilidade da organização.
4. Ainda não está claro de que forma o auditor pode assumir um papel consultivo sobre mudanças climáticas na organização.
5. Se os riscos climáticos puderem ser mensurados por especialistas e foram razoáveis, sim pode-se sugerir a divulgação nos relatórios anuais da contabilidade.
<b>Identificação dos primeiros elementos da Categoria "Acompanhamento do auditor sobre as Ações Climáticas pelo CFC"</b>
6. Não tenho acompanhado as ações do CFC sobre mudanças climáticas, embora atenta as normas vigentes.
7. O Protocolo de Quioto nunca foi utilizado nos trabalhos de auditoria
8. A regulação sobre questões climáticas poderia contribuir com a divulgação mais consistente, confiável e comparável entre as entidades

**Quadro 2 - Análise da entrevista 1 com a identificação das primeiras subcategorias**

Fonte: Elaborado pelos autores (2021)

Conforme evidenciado nesta entrevista, na subcategoria 1, observa-se que as questões climáticas não estão incorporadas nos processos de negócios, sistemas e relatórios internos, nas organizações auditadas pela entrevistada 1. Este achado coaduna com a NBA (2020), que além disso evidencia que auditores internos e contadores em cargos financeiros podem desempenhar um papel importante em relação a esse assunto. Nesse sentido, Asante-Appiah e Lambert (2021) também reforçam a potencialidade dos auditores desempenharem um papel importante nas organizações associado principalmente a reputação destas.

Também é possível extrair desta primeira entrevista que a responsabilidade pela incorporação das questões climáticas fica aquém da função do auditor, sendo essas de responsabilidade da organização. Essa afirmação sugere um conflito de papéis, conforme preconizado por Bamber et al. (1989), há um conflito de papéis com a sobreposição de funções. Havendo um conflito de papéis, entende-se que existe uma barreira as recomendações da NBA (2020) apoiadas pelo CFC (2020).

Dando sequência as análises, extraiu-se ainda que o foco do trabalho do auditor são as demonstrações contábeis, e que o mesmo deve estar atento às normas vigentes durante a realização dos seus trabalhos.

Observou-se também que ainda não está claro como o auditor pode assumir um papel mais consultivo e de conscientização, podendo assim também gerar um conflito de papéis, o que já foi evidenciado. No entendimento de DeFond e Zhang (2014) a auditoria é apreciada

por sua capacidade de fornecer garantia independente da credibilidade das informações contábeis.

Em relação ao acompanhamento das ações do CFC quanto às mudanças climáticas, constatou-se que são desconhecias pela entrevistada, embora a mesma esteja atenta às normas que regem a sua profissão. Quanto ao Protocolo de Quioto, nota-se que nunca foi utilizado, e que a regulamentação seria muito importante nessa área. A seguir deu-se sequência analisando a entrevista 2, buscando os elementos atuais *versus* novos elementos e os resultados são apresentados no Quadro 3:

Entrevista 2
INCLUIU
9. As organizações possuem a incorporação das questões climáticas nas suas atividades.
10. Como membro da sociedade, o auditor deve estar atento as questões climáticas na realização de seu trabalho.
11. Tenho acompanhado as ações do CFC sobre mudanças climáticas

**Quadro 3 - Análise da entrevista 2 com a inclusão de novas subcategorias**

Fonte: Elaborado pelos autores (2021)

Com a análise da entrevista 2, novas subcategorias foram incluídas, tendo sido observado que, de acordo com o entrevistado, algumas organizações possuem a incorporação das questões climáticas nas suas atividades, mesmo que seja um descarte de lixo correto, existe alguma preocupação. Também foi destacado pelo respondente, que embora ainda não haja uma regulamentação, o auditor dever ter essa consciência pelo seu papel na sociedade. Conforme Deutsch e Krauss (1965), o comportamento das pessoas é influenciado por regras ou normas impostas pela sociedade.

Outro ponto abordado é em relação ao acompanhamento sobre as ações do CFC sobre mudanças climáticas, que o entrevistado afirma que tem realizado.

Nesse contexto, entre a entrevista 1 e 2 observou-se a formação de três elementos novos, sendo que os demais que foram encontradas na entrevista 1, foram todos confirmadas pelo entrevistado 2. Seguiu-se então para a entrevista 3.

No que tange a entrevista de número 3, houve concordância em todas as subcategorias no que diz respeito ao conflito de papéis. Assim, as respostas confirmaram em sua grande maioria o que foi respondido na primeira entrevista, e das duas subcategorias formadas na entrevista 2. No entanto, em relação ao acompanhamento das ações, nota-se a inclusão de uma nova subcategoria: *12. Acompanhamento das ações do CFC de forma muito específica.*

Assim, diferente das respostas anteriores, observa-se que a respondente acompanha as ações normativas do CFC em relação as questões climáticas quando são aplicadas em algum

trabalho que lhe é atribuído, utilizando as normas para embasamento do seu parecer, em consonância com as normas vigentes (CFC, 2021).

Dando sequência, realizou-se a análise da entrevista de número 4, onde novamente houve confirmação de todas as subcategorias sobre conflito de papéis, mas houve a inclusão de nova subcategoria sobre as ações do CFC: *13. Algumas ações do CFC com base nas IFRS, outro idioma, dificultam o entendimento.*

Dessa forma, no entendimento do respondente, os materiais disponibilizados pelo órgão regulamentador são apresentados em outro idioma por serem baseados nas IFRS, e por conta disso, acabam dificultando o entendimento e não sendo aplicados de fato.

Seguindo com a análise, na entrevista de número 5 houve a confirmação da maioria dos elementos apresentados anteriormente para o conflito de papéis, mas também houve a inclusão de nova subcategoria: *14. É papel das organizações, mas também do Auditor, as questões climáticas.*

Observa-se que para essa subcategoria, a entrevistada considera que os auditores têm o papel de auxiliar os gestores a melhorar a relação da organização com o meio ambiente, ou seja, na visão da auditora, não é somente responsabilidade da organização, mas também cabe ao auditor auxiliar nesse processo. Em relação ao acompanhamento das ações, houve confirmação dos elementos atuais sem inclusão de nova subcategoria.

Para a entrevista 6, obteve-se confirmação na categoria conflito de papéis, mas houve a inclusão de nova subcategoria nas ações do CFC: *15. As questões técnicas tomam muito tempo do auditor.*

Conforme resposta, embora o auditor saliente a importância de manter-se atualizado na profissão, por outro lado ele também enfatiza a questão do tempo necessário para aprofundar-se em questões técnicas, o que leva a deixar para a última hora atualizações sobre o tema.

Seguindo para a entrevista 7, embora fossem confirmados a maioria dos elementos, houve a inclusão de nova subcategoria na categoria papel do auditor, conforme segue: *16. O papel consultivo não é atribuição de auditor, pois perderia a independência*

Assim, para esse auditor, o papel consultivo não é uma atribuição da categoria, pois colocaria em risco a sua independência, que conforme relatado, “é requisito básico e necessário para que um órgão de auditoria possa desempenhar livremente as suas atribuições”. Procedeu-se então a análise das próximas entrevistas, 8, 9 e 10, nas quais foi constatado apenas a confirmação de subcategorias anteriores, mas sem a inclusão de novos elementos.

Dessa forma, constata-se a saturação das subcategorias, não havendo mais a busca por novas respostas que pudessem confirmar elementos em aberto. Um resumo com todas as subcategorias é apresentado no Quadro 4:

Nr. Entrevista	Nr. Elemento	Categoria a Priori	Subcategorias	Descrição do elemento
1	1	Conflitos	Iniciais	1. Mudanças climáticas não estão incorporados na organização
	2			2. Cabe ao auditor recomendar/sugerir melhorias em relação as questões climáticas, desde que respaldada em normas vigentes.
	3			3. A responsabilidade pelo desempenho climático fica aquém da função do auditor, sendo essa de responsabilidade da organização.
	4			4. Ainda não está claro de que forma o auditor pode assumir um papel consultivo sobre mudanças climáticas na organização.
	5			5. Se os riscos climáticos puderem ser mensurados por especialistas e foram razoáveis, sim pode-se sugerir a divulgação nos relatórios anuais da contabilidade.
	6	Ações		6. Não tenho acompanhado as ações do CFC sobre mudanças climáticas, embora atenta as normas vigentes.
	7			7. O Protocolo de Quioto nunca foi utilizado nos trabalhos de auditoria
	8			8. A regulação sobre questões climáticas poderia contribuir com a divulgação mais consistente, confiável e comparável entre as entidades
2	9	Conflitos	Incluídas	9. As organizações possuem a incorporação das questões climáticas nas suas atividades.
	10			10. Como membro da sociedade, o auditor deve estar atento as questões climáticas na realização de seu trabalho.
	11	Ações		11. Tenho acompanhado as ações do CFC sobre mudanças climáticas
3	12	Ações		12. Acompanhamento as ações do CFC de forma muito específica
4	13	Ações		13. Algumas ações do CFC com base nas IFRS, outro idioma dificultam a entendimento.
5	14	Conflitos		14. É papel das organizações e também do Auditor as questões climáticas.
6	15	Ações		15. As questões técnicas tomam muito tempo do auditor.
7	16	Conflitos		16. O papel consultivo não é atribuição de auditor, pois perderia a independência

**Quadro 4 – Resumo com todas as subcategorias**

Fonte: Elaborado pelos autores (2021)

Ainda, para uma melhor visualização e conforme Falqueto et al. (2018) um resumo geral é apresentado de acordo com as categorias definidas a priori, onde pode-se visualizar a saturação demonstrada no Quadro 5:

<b>Categorias</b>	<b>E1</b>	<b>E2</b>	<b>E3</b>	<b>E4</b>	<b>E5</b>	<b>E6</b>	<b>E7</b>	<b>E8</b>	<b>E9</b>	<b>E10</b>
Conflito de Papéis como uma barreira à implantação das Ações Climáticas pelo CFC	1	0	0	0	1	0	1	0	0	0
Acompanhamento dos auditores sobre as Ações Climáticas pelo CFC	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0

**Quadro 5 – Saturação Teórica**

Fonte: Elaborado pelos autores (2021) 0 = Saturação, 1 = Inclusão de novas categorias

Com a saturação das categorias, procede-se então com a discussão dos resultados, apresentando cada categoria com o resultado geral das respostas dos auditores para as subcategorias. O estudo tem como base a teoria do papel, a qual evidencia que o comportamento das pessoas é influenciado por regras ou normas impostas pela sociedade (Deutsch & Krauss, 1965). Os dois conceitos chaves utilizados como construtos da pesquisa são o (i) conflito de papéis e a (ii) ambiguidade de papel. Sendo que o conflito de papéis é visto como uma barreira a implantação das ações climáticas pelo CFC, e a ambiguidade de papéis relacionada as ações do CFC.

De acordo com Birnberg, Luft, & Shields (2006) quando os indivíduos são confrontados com expectativas conflitantes que não possibilite cumprir todas elas, surge o conflito de papéis abordado pela teoria. No caso deste estudo, o conflito de papéis é entendido como a ocorrência simultânea de duas (ou mais) funções, de forma que o desempenho de uma delas dificulta o desempenho da outra (Katz & Kahn, 1970).

Nesse sentido, o construto *conflito de papéis* foi formado por questões que tem por finalidade verificar o que o auditor compreende sobre suas funções e responsabilidades em relação ao ambiente e desempenho das organizações com questões climáticas. Assim, foram realizadas 8 perguntas sobre essa categoria, utilizando como base a carta aberta publicada pela *Royal Netherlands Institute of Chartered Accountants (NBA)* da Holanda, a qual apresenta diversas recomendações tais como a necessidade de educar as organizações sobre os riscos e oportunidades climáticas, papel este que deveria ser assumido pelos profissionais da área contábil.

Para o contexto brasileiro, em um artigo publicado no site do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), intitulado “*Profissional da contabilidade, precisamos falar sobre meio ambiente e mudanças climáticas*” o órgão afirma estar de acordo com as recomendações da NBA (2020), inclusive alega estar trabalhando sobre o assunto (CFC, 2020). Diante do posicionamento do CFC sobre a carta da NBA, buscou-se então verificar a compreensão dos auditores sobre o seu papel em relação a esse contexto, conforme apurado na análise dos resultados.

Para esse primeiro construto, baseado na afirmativa do CFC em estar de acordo com a NBA, esperava-se encontrar nas respostas que os auditores estão cientes de sua responsabilidade e que houvesse uma maior conscientização por parte deles em relação a ações climáticas (proposição 1). Conforme dados analisados, foram detectados vários conflitos em relação a essa proposição, acarretando o conflito de papéis evidenciado nas entrevistas.

Os principais conflitos observados são: (i) a maioria dos auditores não percebem a incorporação de questões climáticas nos negócios das organizações; (ii) não cabe ao auditor ajudar as organizações a incorporar questões climáticas em seus processos de negócios; (iii) a responsabilidade pelo desempenho climático fica aquém da função do auditor; (iv) não está claro de que forma o auditor pode assumir um papel consultivo sobre mudanças climáticas na organização; (v) o papel consultivo não é atribuição de auditor, pois perderia a independência.

Conforme a teoria do papel, o conflito de papéis refere-se à presença de pressões de papéis incompatíveis, e nos resultados apurados na entrevista, observa-se que a maioria dos entrevistados não considera que no seu papel como auditor também é responsabilidade sua as questões acerca de sustentabilidade dentro das organizações. Nesse contexto, a pretensão social de que essas responsabilidades estejam também relacionadas com as atividades de auditoria poderiam ser vistas como conflito de papéis, uma vez que se caracteriza a ocorrência simultânea de duas ou mais funções por um mesmo indivíduo, de forma que o desempenho de uma delas dificulta o desempenho da outra (Katz & Kahn; 1970).

Poucas respostas confirmaram as subcategorias relacionadas ao papel dos auditores como também responsáveis por nortear as organizações nas ações climáticas, tendo então predominado as respostas que não concordam com essas responsabilidades. Dessa forma, a primeira proposição estabelecida para esta pesquisa não foi confirmada.

Proposição 2: espera-se que as ações do CFC sejam de conhecimento dos profissionais entrevistados, e que a regulamentação dessas ações seja percebida pelos auditores.

A ambiguidade de papel ocorre quando os indivíduos experimentam incerteza sobre o comportamento que se espera deles (Birnberg, Luft, & Shields, 2006). Nesse caso, é preciso se adaptar a um papel no qual não sabe-se realmente o que fazer.

Para esse segundo construto, baseado na percepção dos auditores em relação as ações do CFC, foi possível verificar que os auditores estão em constante acompanhamento as orientações e normas estabelecidas pelo Conselho, porém com destaque para questões normativas, que trazem obrigatoriedade de execução e acompanhamento.

Os principais quesitos observados foram: (i) os auditores nunca utilizaram o Protocolo de Kyoto; (ii) a regulamentação do tema traria melhorias no processo de divulgação, inclusive comparabilidade; e (iii) a maior parcela dos auditores acompanha regularmente de forma específica.

Assim, a segunda proposição é confirmada, uma vez que os profissionais indicaram estar em constante acompanhamento das normas do CFC, e que, em havendo alguma regulamentação, esta será recepcionada pelos auditores.

### Conclusão

A partir do uso da Teoria do Papel, combinada com uma pesquisa qualitativa, e instrumentalizada por meio de 10 (dez) entrevistas semiestruturadas com auditores, foi possível responder à questão de pesquisa **“Como os auditores compreendem seu papel em relação as mudanças climáticas no contexto organizacional ante a clareza das ações do Conselho Federal de contabilidade Brasileiro?”**, quando são observados conflitos de papéis na execução da função auditoria em relação ao relato e avaliação dos fatores climáticos no contexto das organizações auditadas. Em que pese o auditor não conseguir se posicionar em relação ao tema diante destas instituições, cabe destacar que o tema é tratado de forma ainda incipiente, carecendo inclusive de uma normatização específica, trazendo um detalhamento mínimo a respeito das regras de evidenciação e possível mensuração e registro. Assim, embora o auditor consiga perceber a necessidade da questão das mudanças climáticas, esta não parece ser uma tarefa que lhe deva ser atribuída por enquanto.

Por outro lado, o Conselho Federal de Contabilidade já demonstra preocupação com as questões de mudança climática, quando já se posiciona favorável ao estudo do tema, tendo inclusive já formado dois grupos de trabalho, que estão incumbidos de desenvolver a questão. Desta forma, diante de um cenário de incerteza e enquanto o órgão regulador ainda não desenvolver e apresentar uma norma que traga luz aos operadores de contabilidade e auditoria do país, estes últimos ainda estarão se posicionando de forma neutra, embora tenham demonstrado se manterem sempre atentos aos movimentos do conselho.

O CFC possui legitimidade para instigar o desenvolvimento da contabilidade socioambiental no país, cabendo-lhe um papel decisivo na disseminação da responsabilidade da contabilidade e do próprio profissional neste contexto, mesmo sabendo que o caminho é longo e tortuoso, e que será necessário apoio de toda a sociedade frente a tamanho tema, que



deverá ser institucionalizado em parcelas que sejam suportadas tanto pelas organizações, quanto pela própria sociedade.

Como sugestão para estudos futuros, sugere-se aplicar o estudo para os operadores de contabilidade, para que seja possível obter informações internas das organizações, em que estes profissionais estão inseridos.

### Referências

- Albalaki, F. M. M., Mohammed, Z. F., Majeed, R. J., & Talab, H. R. (2019). Investigating the relationship between management accounting techniques and sustainability development in Iraqi tourism firms.
- Asante-Appiah, B., & Lambert, T. A. (2021). The role of the external auditor in managing environmental, social, and governance reputation risk comments. *Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3864175>*.  
<https://doi.org/http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3864175>
- Bamber, E. M., Snowball, D., & Tubbs, R. M. (1989). Audit structure and its relation to role conflict and role ambiguity: An empirical investigation. *The Accounting Review*, 64(2), 285–299. <http://www.jstor.org/stable/248003>
- Beams, F. A., Fertig, E. (1971) Pollution control through social cost conversion. *The Journal of Accounting*, 132, 37-42.
- Bebbington, J., & Unerman, J. (2018). Achieving the United Nations sustainable development goals. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- Biddle, B. J., & Thomas, E. J. (1966). *Role theory: Concepts and research* (No. BF774 B5).
- Birnberg, J. G., Luft, J., & Shields, M. D. (2006). Psychology theory in management accounting research. *Handbooks of Management Accounting Research*, 1, 113-135.
- Brown, A. M., Pignatelli, I., Hanoteau, J., & Paraque, B. (2009). The silence on climate change by accounting's top journals. *International Journal of Climate Change: Impacts and Responses*, 1(4), 81-100.
- Chung, J., & Cho, C. H. (2018). Current trends within social and environmental accounting research: a literature review. *Accounting Perspectives*, 17(2), 207-239.
- Deutsch, m., & Krauss, R. (1965) *Theories in social psychology*. Nova York: Basic Books.
- DeFond, M.; & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 58, pp. 275-326.
- Dwyer, R., Lamond, D., Prado-Lorenzo, J. M., Rodríguez-Domínguez, L., Gallego-Álvarez, I., & García-Sánchez, I. M. (2009). Factors influencing the disclosure of greenhouse gas emissions in companies world-wide. *Management Decision*.
- Falqueto, J. M. Z., Hoffmann, V. E., & Farias, J. S. (2018). Saturação teórica em pesquisas qualitativas: relato de uma experiência de aplicação em estudo na área de administração. *Revista de ciências da Administração*, 40-53.
- Glaser B. G., & Strauss, A. L. (2006) *The Discovery of Grounded Theory: strategies for qualitative research*. Reprinted, 2006. New York: Aldine de Gruyter.

- Gulluscio, C., Puntillo, P., Luciani, V., & Huisinigh, D. (2020). Climate Change Accounting and Reporting: A Systematic Literature Review. *Sustainability*, 12(13), 5455.
- Hopwood, A. G. (2007). Whither accounting research?. *The accounting review*, 82(5), 1365-1374.
- Hopwood, A. G. (2009). Accounting and the environment. *Accounting, organizations and society*, 34(3-4), 433-439.
- International Federation of Accountants, IFAC. (2005). Environmental management accountant. New York: IFAC.
- Katz, Daniel & Kahn, Robert. *Psicologia social das organizações*. São Paulo, Atlas, 1970.
- Lorenzo, J. M. P., Rodríguez-Domínguez, L., Gallego-Álvarez, I., & García-Sánchez, I. M. (2009). Factors influencing the disclosure of greenhouse gas emissions in companies world-wide. *Management Decision*.
- Mathews, M. R. (1997). Towards a Mega-Theory of Accounting. *Asia-Pacific Journal of Accounting*, 4(2), 273–289. doi:10.1080/10293574.1997.10510524.
- Minayo, M. C. (2017). Amostragem e saturação em pesquisa qualitativa: consensos e controvérsias. *Revista pesquisa qualitativa*, 5(7), 1-12.
- Moor, P. D. E. (2005). *Environmental Auditing and the Role of the Accountancy Profession : A Literature Review*. 36(2), 205–219. <https://doi.org/10.1007/s00267-004-0142-6>
- Ribeiro, C. de M. de A. (2011). *Percepção de profissionais atuantes em Contabilidade Pública sobre a Proposta Nacional de Conteúdos do Conselho Federal de Contabilidade para a disciplina Contabilidade Pública: uma análise com foco na formação profissional*. Universidade do Estado do Rio de Janeiro.
- Rizzo, J. R., House, R. J., & Lirtzman, S. I. (1970). Role conflict and ambiguity in complex organizations. *Administrative Science Quarterly*, 15(2), 150-163. Retrieved from <http://connection.ebscohost.com/c/articles/3980478/role-conflict-ambiguity-complex-organizations>
- Soares, T., & Eldermann, R. (2013). Teoria substantiva em gestão da produção. *Revista CADE*, 12(1).
- United Nations (UN) (2015), “Transforming Our World: The 2030 Agenda for Sustainable Development”, United Nations, New York, NY, available at: <https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/21252030%20Agenda%20for%20Sustainable%20Development%20web.pdf> (accessed January 7, 2020).
- Wibbeke, L. M., & Lachmann, M. (2020). Psychology in management accounting and control research: an overview of the recent literature. *Journal of Management Control*, 31(3), 275-328.
- Wolfe, D. M., and J. D. Snoek, (1962) "A Study of Tensions and Adjustment Under Role Conflict," *Journal of Social Issues*, pp. 102-121.

Submetido em: 16.12.2022

Aceito em: 19.01.2023