

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC - SP

Luís Carlos Gruenfeld

Aspectos da auditoria independente relacionados com informações e relatórios de sustentabilidade

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

SÃO PAULO
2011

LUÍS CARLOS GRUENFELD

**ASPECTOS DA AUDITORIA INDEPENDENTE RELACIONADOS COM
INFORMAÇÕES E RELATÓRIOS DE SUSTENTABILIDADE**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis, sob a orientação do Prof. Dr. José Carlos Marion.

**São Paulo
2010**

BANCA EXAMINADORA

**Dedico este trabalho a Eurico e
Irene, meus pais (*in memoriam*), a
Cristina, minha esposa e a
minha filha Thaís.**

Agradeço a Deus, por tudo.

Agradeço aos meus pais, pelo infinito amor e dedicação e, também, pelos exemplos e valores essenciais à minha formação.

Agradeço, também, à minha esposa Cristina e minha filha Thaís, por suas presenças maravilhosas em minha vida.

Devo agradecimentos muito especiais ao meu orientador Prof. Dr. José Carlos Marion por todo apoio e generosidade, ao Prof. Dr. Antonio Benedito Silva Oliveira, com quem muito aprendi durante todo o mestrado, e ao Prof. Dr. Carlos F. Franco Jr. Que gentilmente aceitou participar em minha Banca de Qualificação. As valiosas contribuições de todos foram essenciais não somente para o aprimoramento desta dissertação, mas certamente levarei comigo todos esses ensinamentos para futuros trabalhos.

Agradeço ainda aos demais professores e à coordenação do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis, pelos conhecimentos transmitidos, e à PUC-SP pelo apoio institucional e facilidades oferecidas.

Estendo meus agradecimentos a todos os professores, colegas de trabalho, amigos e familiares que de alguma forma contribuíram para minha formação pessoal e profissional.

**“Considerai que é suma alegria, meus irmãos,
quando passais por diversas provações, sabendo
que a prova da vossa fé produz a paciência
Mas é preciso que a paciência efetue a sua obra, a
fim de serdes perfeitos e íntegros, sem fraqueza
alguma.”**

(Tg 1, 2-4)

RESUMO

A questão da sustentabilidade empresarial passou a fazer parte da realidade de muitas empresas no Brasil e no exterior que incorporaram questões socioambientais ao plano de negócios. Diante desse quadro a presente pesquisa buscou compreender as questões de sustentabilidade e seus impactos para a profissão contábil, tendo como foco principal investigar se as práticas adotadas no Brasil para divulgação e auditoria de relatórios de sustentabilidade são similares ao que é adotado na Europa. Para tanto, foi realizada inicialmente uma pesquisa bibliográfica. Adicionalmente, foi feito um estudo crítico do Relatório de Asseguração Limitada emitido por auditores independentes de uma grande instituição financeira brasileira. Para compreensão mais ampla da realidade europeia e brasileira foram utilizadas pesquisas exploratórias realizadas, respectivamente, pela Federação Europeia de Especialistas em Contabilidade (FEE) e pesquisa anual realizada pelo Guia Exame de Sustentabilidade. A pesquisa revelou a existência de diversos questionamentos que podem ser feitos com relação aos relatórios de asseguração emitidos pelos auditores e podem ser objeto de pesquisas futuras. Também foi possível verificar que os relatórios emitidos pelos auditores independentes no Brasil são similares aos emitidos na Europa (Asseguração Limitada), porém na Europa há um número muito maior de empresas que tem seus relatórios verificados por auditores independentes, principalmente empresas de pequeno e médio portes. Em termos de divulgação, a pesquisa também mostrou algumas práticas que podem ser consideradas pelas empresas brasileiras para aprimoramento de seus relatórios. Por fim, foram sugeridas novas pesquisas sobre o tema.

Palavras-chave: Auditoria; Asseguração; Sustentabilidade; Divulgação; Relatório

ABSTRACT

The question of the enterprise sustainability started to be part of the reality of many companies in Brazil and abroad that had incorporated sustainability questions to their business plan. Ahead of this picture the present research searched to understand the sustainability questions and its impacts for the accountants and auditors, having as main focus to investigate if the practices adopted in Brazil for issuing sustainability reports and the auditors report are similar that adopted in Europe. For in such a way, a bibliographical research was carried through initially. Additionally, it was done a critical study of the Limited Report issued by the Independent Auditors of a large Brazilian Bank.. For a better understanding of the European and Brazilian reality two exploratory researches had been used. One issued by the Federation of European Experts (FEE) and an annual research issued by Guide of Examination on Sustainability matters. This research disclosed the existence of various questions that can be made with regard to the reports issued by independent auditors and can be object of future research. Also it was possible to verify that the reports issued by the auditors in Brazil are similar to the ones emitted in the Europe (limited scope), however in the Europe it has a very bigger number of companies that has its reports verified for independent auditors, specially small and medium business. In terms of disclosure, the research also showed some practices that can be considered for the Brazilian companies for improvement of its reports. Finally, new researches on the subject were suggested.

Key-words: Audit; Assurance; Sustainability; Disclosure; Report

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	1
LISTA DE QUADROS	2
1. INTRODUÇÃO	3
1.1 Apresentação	3
1.2 Determinação do tema e problema de pesquisa	6
1.3 Objetivos do Estudo	7
1.3.1 Objetivo geral	7
1.3.2 Objetivos específicos	8
1.4 Justificativa	8
1.5 Metodologia	10
1.6 Estrutura do trabalho	13
2. REVISÃO TEÓRICA	14
2.1 Sustentabilidade	14
2.1.1 Responsabilidade social	16
2.1.2 Gestão ambiental	23
2.1.3 Contabilidade ambiental	28
2.1.4 Meio ambiente como oportunidade de negócios	29
2.1.5 Reconhecimento de créditos de carbono.....	30
2.1.6 Investimentos sociais.....	31
2.1.7 <i>Marketing</i> social.....	33
2.1.8 Demonstração do Valor Adicionado.....	35
2.2 Informações contábeis e <i>Disclosure</i>	41
2.3 Auditoria	47
2.3.1 Origem e evolução	47
2.3.2 Definição	48
2.3.3 Tipos de auditoria	50
2.3.4 Normas de auditoria	56
3. ESTUDO CRÍTICO DO RELATÓRIO ANUAL DE SUSTENTABILIDADE – 2010 DO BANCO BRADESCO S/A.....	60
3.1 Metodologia do estudo.....	60
3.2 Análise do Relatório de Asseguração Limitada dos Auditores Independentes.....	61
3.3 Conclusão.....	63
4. PRÁTICAS DE ELABORAÇÃO E AUDITORIA DE RELATÓRIOS DE SUSTENTABILIDADE NO BRASIL E NA EUROPA. 64	64
4.1 Sustentabilidade: o modelo ideal europeu.....	64
4.1.1 Introdução.....	64
4.1.2 Sumário executivo das principais recomendações da União Europeia	65
4.2 Desempenho dos países.....	69
4.3 Informações que estão sendo divulgadas nos relatórios anuais.....	70
4.4 Sumário da análise por países.....	75
4.5 Conclusão do estudo da FEE.....	82
4.6 Relevância e sustentabilidade.....	82
4.7 Sustentabilidade no Brasil.....	83
4.8 Como o Brasil pode se beneficiar da experiência e do modelo europeu.....	100
REFERÊNCIAS	104
ANEXOS.....	111

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABR: Auditoria baseada em risco

AIA: Avaliação de Impacto Ambiental

CFC: Conselho Federal de Contabilidade

CPC: Comitê de Pronunciamentos Contábeis

DVA: Demonstração do Valor Adicionado

EIA: Estudo de Impacto Ambiental

FEE: *Fédération des Experts comptables Européens*

(Federação Europeia de Especialistas em Contabilidade)

GRI: *Global Reporting Initiative*

IBASE: Instituto Brasileiro de Análises Sociais
e Econômicas

IFAC: Federação Internacional de Contadores

ISE: Índice de Sustentabilidade Empresarial

NBC: Norma Brasileira de Contabilidade

RIMA: Relatório de Impacto Ambiental

SGA: Sistema de Gestão Ambiental

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Demonstração do Valor Adicionado – empresas em geral	40
Quadro 2 – Normas profissionais	60
Quadro 3 – Asseguração razoável x Asseguração limitada	61
Quadro 4 – Guia para Relatórios de Sustentabilidade	75
Quadro 5 – Indicadores contábeis e gerenciais de pessoas.....	89
Quadro 6 – Indicadores contábeis e gerenciais de produtividade.....	91
Quadro 7 – Resumo das empresas modelo.....	98

1 – INTRODUÇÃO

1.1 – Apresentação

Este trabalho é uma contribuição aos estudos sobre auditoria independente nos aspectos pertinentes à questão da sustentabilidade empresarial.

Sustentabilidade é um termo que engloba questões de desenvolvimento sustentável e responsabilidade social, entre outras. Por seu interesse social e caráter multidisciplinar, os aspectos relacionados com a sustentabilidade vêm sendo intensamente debatidos e estudados nos últimos anos por vários ramos da ciência.

Especificamente em relação à contabilidade e para a finalidade deste trabalho o principal interesse recai sobre os Relatórios de Sustentabilidade. Tais relatórios podem ser elaborados separadamente ou como parte das demonstrações contábeis obrigatórias.

A divulgação de relatórios de sustentabilidade pelas empresas, no que se refere à atividade de auditoria independente, gerou diversos questionamentos quanto à natureza dos trabalhos que devem ser realizados e aos relatórios que precisam ser emitidos.

A evolução do tema sustentabilidade, portanto, trouxe novos desafios para os profissionais da área contábil, sejam contadores, auditores ou outros profissionais.

O fato de uma transformação social produzir algum impacto sobre a contabilidade é perfeitamente natural, pois conforme afirmam Iudícibus, Marion e Faria (2009, p. 10) “a contabilidade não é uma ciência exata. Ela é uma ciência social aplicada, pois é a ação humana que gera e modifica o fenômeno patrimonial”.

De fato, surgem constantemente novas possibilidades para a ciência contábil, tanto em relação a novas especializações (por exemplo, a contabilidade ambiental) como na demanda por informações e relatórios.

Na apresentação do livro de Tinoco e Kraemer (2004, p.9) o Prof. Dr. Sérgio de Iudícibus sintetiza bem os aspectos antes mencionados ao afirmar que para aqueles autores

A Contabilidade, como ciência da avaliação do Patrimônio das organizações, pode demonstrar o inter-relacionamento entre as entidades e o meio ambiente, evidenciando como o Patrimônio é afetado pelas causas ambientais e como se pode agir para reduzir ou eliminar agressões ao meio, promovendo a sustentabilidade.

A Contabilidade, portanto, continuará sempre a se desenvolver para acompanhar a evolução da própria sociedade.

Esse aspecto evolutivo da contabilidade também é destacado por Iudícibus, Martins e Carvalho (2005):

É confortável poder expressar as dimensões atuais da Contabilidade como uma forma eficaz de avaliação de desempenho econômico e financeiro (e social) de entidades e gestores; como insumo essencial para a tomada de decisões econômico-financeiras; como instrumento de accountability eficiente de qualquer gestor de recursos perante a sociedade. Isso é um fato. Acredita-se que a contabilidade possa evoluir muito mais, mas a dimensão e a direção dessa evolução dependem de muitos fatores institucionais, econômicos e sociais. Querer, assim, prognosticar o que a contabilidade possa vir a ser é querer prever o que a sociedade humana será no futuro.

Um excelente exemplo de novas exigências que partiram da sociedade e geraram a necessidade de uma resposta por parte da Contabilidade é o Balanço Social, explicado da seguinte forma por Iudícibus et al (2007, p. 7):

O Balanço Social, componente não obrigatório das demonstrações contábeis requeridas, tem por objetivo demonstrar o resultado da interação da empresa com o meio em que está inserida. Possui quatro vertentes: o Balanço Ambiental, o Balanço de Recursos Humanos, Demonstração do Valor Adicionado e Benefícios e Contribuições à Sociedade em geral.

A discussão sobre o papel social das empresas ocorre há algum tempo, mas tomou impulso maior em função do alcance atual dos meios de comunicação e de uma sociedade cada vez mais atenta às questões socioambientais.

Luca (1998, p.17), por exemplo, atribui a necessidade de um maior compromisso social por parte das empresas ao fato de que elas representam “peças fundamentais para o desenvolvimento econômico e social de uma nação”.

A relação entre contabilidade e compromissos sociais tem se fortalecido nas últimas décadas e podem apoiar um desenvolvimento ainda maior da contabilidade no Brasil, como destacam Lopes e Martins (2005, p. 106) referindo-se a “iniciativas como a correção integral das demonstrações contábeis, o balanço social e a demonstração do valor adicionado”. Na opinião desses autores tais iniciativas “contribuem para a percepção da sociedade de que a contabilidade é útil”.

Para que haja esse estreitamento entre a contabilidade e aspectos socioambientais os contadores terão que conhecer melhor os assuntos importantes para a sociedade. Para tanto, cada vez mais serão exigidos dos contadores múltiplos conhecimentos e habilidades.

Esse novo perfil da contabilidade vem sendo destacado por vários autores:

Ao tratar do relato e da mensuração dos eventos econômicos das organizações que tenham relação direta ou indireta com o meio ambiente, sejam públicas ou privadas, a contabilidade, ou melhor, o contador, deve antes conhecer o contexto em que os problemas sociais ocorrem (FERREIRA, 2006, p. 11).

A necessidade de conhecer o contexto dos problemas sociais, além do aspecto favorável em termos de cidadania, representa um conjunto de novos desafios que se apresentam aos contadores e gestores das empresas, notadamente quanto à correta preparação de relatórios de sustentabilidade e divulgações correlatas.

A Ciência Contábil, como se pode depreender dos aspectos antes mencionados, tem procurado responder aos anseios da sociedade no sentido de prover informações que demonstrem a responsabilidade socioambiental das empresas.

Os Auditores Independentes, por sua vez, no cumprimento de sua missão de conferir maior credibilidade às informações divulgadas, precisam estar preparados para conhecer esses assuntos ao planejar e executar seu trabalho.

1.2 – Determinação do tema e problema de pesquisa

Considerando-se os objetivos deste trabalho, faz-se necessária a seleção e delimitação do tema e a determinação do problema da pesquisa, uma vez que:

Na abordagem do tema da pesquisa deve-se explicar sobre a área de interesse de investigação selecionada em função de um recorte realizado no assunto escolhido. Trata-se de uma delimitação ampla, mas precisa do assunto escolhido. Assim, segundo perspectiva específica apresenta-se o tema a ser desenvolvido, evitando, num extremo, ser muito genérico e abrangente, e no outro, estreitá-lo demasiadamente (BEUREN, 2006, p. 64).

O presente trabalho versa sobre o trabalho de Auditoria Independente no que concerne aos aspectos relacionados com a apresentação de Relatórios de Sustentabilidade. O trabalho abrange um estudo crítico de um caso brasileiro e a comparação de práticas brasileiras com as europeias.

A apresentação de Relatórios de Sustentabilidade atende a uma demanda social, a requisitos específicos de normas e regulamentos e é considerada uma importante medida de aprimoramento da governança corporativa. O número de empresas que apresentam este tipo de relatório apresenta tendência crescente, mesmo entre aquelas que não têm obrigatoriedade legal de preparação e divulgação dessas informações. Por esse motivo, os mecanismos contábeis de elaboração e divulgação desses relatórios tendem a ser aprimorados, entre outros aspectos, porque a sociedade em geral e os órgãos reguladores devem tornar-se cada vez mais exigentes quanto à qualidade das informações apresentadas.

No enfrentamento dessa nova realidade alguns aspectos devem ser considerados pelo Auditor Independente, principalmente com relação ao cumprimento de normas e a adoção de melhores práticas, ainda que essas práticas sejam adotadas de forma espontânea. Nesse sentido, a questão de interesse central desta pesquisa é a seguinte:

As práticas adotadas no Brasil para elaboração e auditoria de Relatórios de Sustentabilidade estão alinhadas às melhores práticas adotadas internacionalmente?

1.3 - Objetivos do estudo

O objetivo geral em um trabalho é a fase do trabalho em que se procura dar uma visão abrangente da pesquisa. Ao definir o objetivo geral:

O pesquisador deve mostrar a importância do assunto e a temática proposta. Também deve apresentar a relevância do trabalho a ser desenvolvido e sua contribuição para a ampliação do conhecimento geral relativo a ele (OLIVEIRA 2003, p. 132).

Os objetivos indicam os resultados que se pretende atingir ao final da pesquisa na forma de ações propostas para responder à questão de pesquisa formulada e são divididos em objetivo geral e objetivos específicos:

Geralmente, elaboram-se um objetivo geral e em torno de três objetivos específicos, enunciados com verbos no infinitivo (identificar, verificar, conhecer, estudar, analisar). O objetivo geral indica uma ação ampla do problema, por isso mesmo ele deve ser elaborado com base na pergunta de pesquisa. Essa ação ampla costuma ser de difícil execução e avaliação se não ocorrer sua tradução em objetivos específicos. Desse modo, os objetivos específicos devem descrever ações pormenorizadas, aspectos específicos para alcançar o objetivo geral estabelecido (BEUREN 2006, p. 65).

É preciso considerar a coerência que deve existir entre o objetivo geral e os objetivos específicos:

Considerados uns como tradução do outro, os objetivos específicos e o geral precisam manter uma coerência entre si e isso pressupõe harmonização e ordenação entre eles. Um objetivo específico, ao ser atingido, deve colaborar com a concretização do objetivo primeiro, maior, que é o objetivo geral a ser atingido com o desenvolvimento das atividades previstas no projeto (MARION et al, 2010, p. 27).

1.3.1 - Objetivo geral

O objetivo principal deste trabalho é realizar um estudo crítico sobre os aspectos da Auditoria Independente relacionados com os Relatórios de Sustentabilidade, para determinar se as práticas brasileiras são similares às melhores práticas europeias e, se possível, levantar questionamentos a respeito do assunto.

Espera-se, com isso, contribuir para o conhecimento e a disseminação das melhores práticas de divulgação e auditoria de informações e Relatórios de Sustentabilidade. Outra contribuição deverá ser a geração de questionamentos resultantes do estudo crítico efetuado, gerando oportunidade para futuras pesquisas sobre o assunto.

1.3.2 - Objetivos específicos

Os objetivos específicos do presente trabalho são:

- Identificar e analisar as questões mais relevantes para a atividade de auditoria independente relacionadas com a divulgação de Relatórios de Sustentabilidade;
- Apresentar o impacto sobre a ciência contábil e a atividade de auditoria, da evolução dos conceitos de sustentabilidade e responsabilidade social;
- Comparar a prática de auditoria e divulgação de informações socioambientais adotados na Europa com a prática brasileira;
- Estudar o caso real de uma grande instituição brasileira e efetuar uma análise crítica das informações divulgadas.

1.4 – Justificativa

Na justificativa discorre-se sobre a importância da pesquisa, segundo experiências profissionais, vivência ou interesses particulares que motivaram a escolha do tema.

É nesse momento também que a relevância do tema para o desenvolvimento da ciência pode ser destacada, de acordo com a especificidade do projeto e da competência do proponente, pontuando a contribuição que os resultados da pesquisa trarão para seu campo de atuação e para a área do conhecimento. Outras justificativas poderão ser acrescidas a critério do pesquisador, da instituição ou da ocasião (MARION et al 2010, p. 28).

Existem diversas formas de apresentar a justificativa do tema. Conforme Oliveira (2003, p. 132) uma dessas formas seria apresentar estudos de vários trabalhos que tenham se referido ao assunto, citando os avanços ocorridos, assim como o estágio em que se encontra o tema.

No caso deste trabalho, um primeiro aspecto que justifica plenamente sua execução é a própria continuidade das empresas.

A continuidade das empresas é um pressuposto básico de acordo com o item 23 do Pronunciamento Conceitual Básico: Estrutura Conceitual Básica para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis (CPC, 2008, p.10). Para que o pressuposto da continuidade se mantenha válido é necessário garantir a sobrevivência do ser humano.

Cabe salientar que as empresas não buscam somente sua continuidade, mas também um contínuo crescimento, o que em alguns casos é considerado fator essencial à sua sobrevivência. Esse crescimento ocorrerá somente se for sustentável no longo prazo e depende, entre outros fatores, de uma adequada gestão socioambiental.

A ciência contábil vem evoluindo constantemente no sentido de ser responsável por fornecer informações tempestivas e confiáveis para uma adequada gestão das organizações. A profissão contábil enfrenta atualmente o desafio de propiciar aos usuários das demonstrações contábeis informações sobre responsabilidade social e desenvolvimento sustentável. A auditoria das informações socioambientais divulgadas confere um maior grau de confiabilidade nas informações divulgadas. Assim, o presente trabalho também se justifica em função de:

- Permitir uma visão atual da evolução dos conceitos de responsabilidade socioambiental e desenvolvimento sustentável;
- Permitir uma visão atual do desenvolvimento recente da ciência contábil como resposta aos conceitos mencionados no item precedente;
- Apresentar o embasamento teórico e as práticas correntes que possam servir de subsídio aos auditores independentes quando da realização de seus trabalhos sobre relatórios de sustentabilidade;
- Investigar qual o nível atual de divulgação de informações nos relatórios de sustentabilidade no Brasil;
- Comparar as práticas brasileiras com as adotadas na Europa;
- Apontar de que forma os auditores estão tratando o assunto em seus relatórios e, se possível, apontar novos caminhos.

Adicionalmente, ressalta-se que ainda há uma carência de literatura contábil e, especialmente, de auditoria, relacionada com os temas objeto deste trabalho. Os poucos livros de auditoria existentes no mercado editorial brasileiro, por exemplo, raramente tratam do assunto e nenhuma obra é especificamente dedicada ao assunto. Dessa forma, o trabalho contribuirá, por um lado, para aumentar o material acadêmico disponível sobre auditoria de relatórios de sustentabilidade e, por outro, para incentivar novas pesquisas nessa área.

Vale mencionar, ainda, que o interesse sobre o tema tem despertado iniciativas importantes como a do Conselho Federal de Contabilidade que divulga anualmente seu Balanço Socioambiental e mantém um programa específico de Responsabilidade Socioambiental, mais uma prova inequívoca da atualidade e relevância do tema no âmbito da ciência contábil.

No meio acadêmico, muitas iniciativas são também dignas de nota. Recentemente, muitos congressos dedicaram-se ao estudo do tema como foi o caso do Congresso Brasileiro de Custos realizado no período de 03 a 05 de novembro de 2010 e que teve o tema: “Sustentabilidade: além da mensuração de custos”. O próprio Congresso recebe um selo *Carbon Free* por compensar as emissões de gases do efeito estufa gerados durante a organização e realização do evento. Na ocasião diversas palestras e artigos científicos foram elaborados em torno dos temas relacionados à sustentabilidade.

1.5 - Metodologia da pesquisa

Um trabalho de pesquisa pode ser elaborado de acordo com diferentes métodos e tipologias de pesquisa.

Método é o caminho a ser percorrido para atingir o objetivo proposto e é nessa fase que o pesquisador define o tipo de pesquisa que será realizado (OLIVEIRA 2003, p. 135).

As classificações em torno dos tipos de pesquisa diferem de autor para autor.

Beuren e Raupp (2006, p. 79) explicam as tipologias de pesquisa que considera especificamente aplicáveis à contabilidade:

- quanto aos objetivos: exploratória, descritiva e explicativa;
- quanto aos procedimentos: estudo de caso, levantamento, pesquisa bibliográfica, documental, participante e experimental;
- quanto à abordagem do problema: qualitativa e quantitativa.

Marion et al (2010, p. 56) ressaltam que a expressão “pesquisa bibliográfica” é ao mesmo tempo um tipo de pesquisa e uma parte do processo de sua realização. Os autores consideram a seguinte classificação:

- quanto à finalidade: pesquisa bibliográfica, pesquisa descritiva, pesquisa exploratória, pesquisa explicativa, pesquisa metodológica, pesquisa aplicada, pesquisa de intervenção
- quanto ao método: pesquisa quantitativa ou pesquisa qualitativa.
- quanto ao meio empregado para obtenção dos dados: pesquisa de campo/empírica, pesquisa de laboratório, pesquisa documental e pesquisa bibliográfica.

Na presente pesquisa foram utilizados métodos e técnicas diversos. A convivência de mais de um método e técnicas é comum e foi ressaltada por Silva (2003, p. 59) ao expressar que, em geral, usa-se mais de um método e mais de uma técnica na realização de uma pesquisa.

Quanto à finalidade, a pesquisa apresenta características de pesquisa exploratória, pois a questão da auditoria de Relatórios de Sustentabilidade ainda foi pouco estudada.

A pesquisa exploratória é definida da seguinte forma:

Realizada em áreas e sobre problemas sobre os quais há escasso ou nenhum conhecimento acumulado e sistematizado. Pela natureza de sondagem, não há hipóteses. Estas poderão surgir como produto final da pesquisa. Visa explorar a complexidade do fenômeno e desvendar as várias maneiras pelas quais ele se manifesta, os processos subjacentes, como também os fatores relacionados ao seu desenvolvimento (MARION ET AL 2010, p. 56).

No que se refere à análise crítica efetuada por meio do Estudo de Caso tomando por base o Relatório de Sustentabilidade apresentado pelo grupo Bradesco S/A, a pesquisa também pode ser classificada como descritiva, considerando-se que:

O estudo de caso também está incluído entre os estudos descritivos, debruçando-se sobre um caso/fenômeno contemporâneo que esteja ocorrendo na vida real, para descrever a totalidade do contexto onde se dão as relações, privilegiando o processo em detrimento dos resultados, na tentativa de captar a evolução do evento, do projeto ou do programa estudado (MARION ET AL, 2010, p. 56).

De modo geral, pode-se afirmar que o trabalho teve por base a pesquisa bibliográfica, que:

Trata-se de estratégia de pesquisa necessária para a condução de qualquer pesquisa científica. Uma pesquisa bibliográfica procura explicar e discutir um assunto, tema ou problema com base em referências publicadas em livros, periódicos, revistas, enciclopédias, dicionários, jornais, sites, CDs, anais de congressos etc. Busca conhecer, analisar e explicar contribuições sobre determinado assunto, tema ou problema. A pesquisa bibliográfica é um excelente meio de formação científica quando realizada independentemente – análise teórica – ou como parte indispensável de qualquer trabalho científico, visando à construção da plataforma teórica do estudo (MARTINS; THEÓPHILO, 2007, p. 54).

A pesquisa bibliográfica foi utilizada especialmente para revisão da literatura, tanto para demonstrar a evolução do tema “sustentabilidade” e o tratamento dado ao tema pela ciência contábil, como para as conseqüentes implicações para a atividade de auditoria independente. Essa pesquisa bibliográfica utilizou dados advindos especialmente de materiais disponíveis em livros, dissertações, teses e outros estudos.

O trabalho também fez uso de pesquisas realizadas pela FEE – Federação Europeia de Especialistas em Contabilidade e da pesquisa publicada pelo Guia Exame de Sustentabilidade 2009, ambas de caráter exploratório. Esses materiais propiciam a comparação entre as práticas adotadas no Brasil e na Europa.

Quanto à abordagem, a pesquisa pode ser classificada como qualitativa, em função das análises críticas efetuadas em relação aos aspectos de auditoria relacionados com os Relatórios de Sustentabilidade. O fato de a contabilidade ser uma ciência social justifica a relevância do uso da abordagem qualitativa. A abordagem qualitativa permite destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo (BEUREN e RAUPP 2006, p.92).

1.6 Estrutura do trabalho

O trabalho se inicia com esta etapa introdutória que inclui a determinação do tema e sua delimitação, a definição do problema de pesquisa, a justificativa para o estudo, os objetivos gerais e específicos e a metodologia adotada.

O capítulo 2 é destinado à revisão teórica.

O capítulo 3 é um estudo crítico do Relatório de Sustentabilidade – 2010 do Banco Bradesco S/A.

No capítulo 4 são comparadas as práticas de elaboração e auditoria de Relatórios de Sustentabilidade adotadas no Brasil e na Europa.

Após os capítulos mencionados são apresentadas as considerações finais. O trabalho encerra-se com os anexos, referências e apêndice.

2. REVISÃO TEÓRICA

2.1. Sustentabilidade

A função principal do Estado é atender às demandas sociais. Modernamente, este conceito leva em consideração a questão da sustentabilidade ou desenvolvimento sustentável, expressões comumente utilizadas como sinônimos.

Assim, a sustentabilidade socioeconômico-ambiental passou a fazer parte, de forma irreversível, da agenda política e econômica da quase totalidade dos países do mundo, bem como dos organismos multilaterais, em especial das Nações Unidas. Essa nova realidade decorre da constatação de que a biosfera, em nível global, regional, nacional e local, está sendo submetida a pressões insuportáveis e prejudiciais para o próprio desenvolvimento e condições de vida. A constatação de que está havendo mudança climática, extinção de espécies e uma crescente população humana vivendo acima dos limites dos recursos ambientais do planeta é fato que está colocando a economia global e até mesmo a sobrevivência da humanidade em risco (MATIAS-PEREIRA, 2009, p. 244).

No debate sobre sustentabilidade, uma questão recorrente em diversas obras é o *triple bottom line*: as pessoas, o planeta, os lucros, conforme Laville (2009, p. 190-191):

Mas, se queremos mudar a maneira como funciona uma empresa, não basta redefinir seus objetivos, sua missão e sua razão de ser: também é preciso, e antes de mais nada, mudar a maneira como avaliamos seu desempenho e como medimos o sucesso. Ora, a idéia fundadora do desenvolvimento sustentável é a de ser possível criar simultaneamente valor nos três pólos que são a sociedade, o meio ambiente e a economia. Daí provém a noção, lançada por John Elkington, fundador da consultoria inglês SustainAbility, de *triple bottom line*: um triplo balanço econômico, social e ambiental é necessário para avaliar o desempenho global de uma empresa.

O substantivo abstrato sustentabilidade indica a qualidade do que é sustentável (pode ou deve se sustentar). Isso se aplica a governos ou organizações. Em relação às organizações o termo sustentável tem o significado de manutenção da capacidade de sobrevivência, o que implica em continuar uma atuação firme em seu ramo de atividade e obter os recursos necessários para sua continuidade e crescimento (BARBIERI 2007, p.90).

Em que pese o debate atual em torno do tema é difícil definir com precisão o que é desenvolvimento sustentável e qual a melhor forma para mensurá-lo.

Gomes (2009, p. 33-44) fala em controle da “Ecologicidade”. O termo se refere ao meio ambiente compreendido nas seguintes perspectivas: a) natural (identifica-se diretamente com a fauna e a flora); b) cultural (relaciona-se imediatamente ao patrimônio cultural brasileiro); c) artificial (diz respeito ao espaço urbano que foi construído pelo homem, às regras de planejamento urbano que objetivam o bem-estar relacionado às “cidades sustentáveis”; d) do trabalho (pertinente à segurança da pessoa humana no local de trabalho).

O controle da “Ecologicidade” (ou o desenvolvimento sustentável), porém, ainda não é um valor compartilhado por todos.

Nesse sentido, Bellen (2006, p. 38-39) observa que o desenvolvimento sustentável tornou-se um desafio para as instituições contemporâneas, embora destaque certa relutância dessas instituições em reconhecer o processo de mudanças globais em curso.

Já com relação à questão da mensuração, observa-se a existência de alguns estudos estabelecendo indicadores de desenvolvimento sustentável que incluem aspectos da gestão ambiental e de responsabilidade social.

Tachizawa e Garrett (2008, p. 110), sugerem uma abordagem metodológica em que sejam definidos indicadores de gestão ambiental e de responsabilidade social como complemento do modelo de Indicador de Desenvolvimento Humano Organizacional – IDHO. Esta abordagem permitiria reunir informações para a avaliação e a melhoria do desempenho em gestão ambiental e responsabilidade social. Essas informações incluem, entre outras, “as relacionadas com o processo produtivo, o desempenho de produtos, o mercado, as comparações com a concorrência – *benchmarking* – ou referenciais de excelência, os fornecedores, os colaboradores e os aspectos relacionados à gestão com pessoas”.

2.1.1 Responsabilidade Social

De acordo com Barbieri (2007, p. 104) o conceito de organização sustentável envolve o de responsabilidade social na medida em que esta é um meio para que a organização contribua para atender às necessidades do presente sem comprometer o atendimento das necessidades das gerações futuras.

A origem da responsabilidade social tem sido descrita por vários autores.

Reis e Medeiros (2007, p.1) afirmam que a Responsabilidade Social das Empresas (RSE) é um movimento que tem início nos anos 1960, nos EUA, e que esse movimento foi motivado pela busca por maior consciência de segmentos da sociedade em relação à responsabilidade das empresas na preservação do meio ambiente e aos direitos dos consumidores.

Um exemplo famoso ocorreu em 1919 quando Henry Ford, na qualidade de presidente da Companhia Ford, comunicou aos demais acionistas (minoritários) que os lucros seriam reinvestidos na empresa. Ford pretendia com isso levar a cabo um projeto de expansão da empresa e diminuir o preço dos automóveis para que mais pessoas pudessem comprá-los. Os acionistas John e Horace Dodge não concordaram e processaram a Companhia. O pedido de Ford foi negado sob alegação de que as empresas são organizadas principalmente para gerar lucros para os acionistas.

Essa linha de pensamento tem por base o fato de que a liberdade concedida pela sociedade para que a empresa exista justifica a responsabilidade social, como se houvesse um contrato que possibilitasse a uma empresa existir e trabalhar, em troca de uma contribuição para a sociedade.

“Os termos desse contrato não são permanentes, mudam com o tempo. Hoje está claro que os termos desse contrato entre as organizações e a sociedade estão de fato sofrendo substanciais e importantes modificações. Os novos termos desse contrato baseiam-se na visão de que as empresas que têm finalidade unicamente econômica acabam acarretando alguns efeitos à sociedade ou à parte dela que representam um custo social para todos. Nesse sentido, o crescimento econômico não está ligado, como antigamente se apregoava, ao progresso social” (DONAIRE, 1999, p. 20).

Em geral os opositores à idéia de responsabilidade social das empresas alegam que a única responsabilidade de uma empresa é gerar lucro de forma legal, pois isso daria naturalmente à empresa a condição de oferecer empregos, pagar salários etc.

Demajorovic (2008, p. 452-455) questiona a validade deste raciocínio nos dias de hoje. Isto porque “com as mudanças em curso na sociedade, a falta de responsabilidade socioambiental corporativa observada em diversos exemplos nos últimos anos” resultou em custos elevados associados a riscos socioambientais para trabalhadores e comunidades, com impactos nas finanças e imagens das organizações.

Na visão moderna a empresa passa a considerar o lado social e não apenas o econômico, o que se reflete em questões como distribuição de renda mais justa, qualidade de vida, relacionamento humano, realização pessoal, preocupações ecológicas, de segurança, de proteção e defesa do consumidor, de defesa dos grupos minoritários, de qualidade dos produtos e outras que não existiam de forma tão pronunciada nas últimas décadas.

Evidentemente ainda há alguma resistência a essa nova forma de pensar e agir:

É claro que muitos participantes do mundo dos negócios não concordam com esta filosofia ou com a visão da forte influência do ambiente político-social no desempenho das empresas. A influência do ambiente afeta de forma diferente as pequenas, médias e grandes empresas e isto acarreta diferenças de percepção por parte das organizações. A verdade é que, mesmo não concordando e até se rebelando contra isso, as empresas estão sendo compelidas a assumir essas novas responsabilidades e com a agravante de que a tendência futura é uma ampliação de seu espectro (DONAIRE, 1999 p. 19).

Sobre a definição de responsabilidade social corporativa também não há consenso.

Oliveira (2008, p. 72-73) cita algumas definições de organizações que trabalham especificamente com o tema responsabilidade social:

União Européia (Comissão Européia) – Um conceito em que empresas integram de forma voluntária preocupações sociais e ambientais nas suas operações empresariais e na sua interação com as partes interessadas.

Banco Mundial – Responsabilidade social corporativa é o compromisso das empresas em contribuir para o desenvolvimento sustentável através do trabalho com os empregados, suas famílias, a comunidade local e a sociedade como um todo a fim de melhorar suas vidas de maneira que seja bom para os negócios e para o desenvolvimento.

Ethos – Responsabilidade social é a forma de gestão que se define pela relação ética e transparente da empresa com todos os públicos com os quais ela se relaciona e pelo estabelecimento de metas empresariais compatíveis como o desenvolvimento sustentável da sociedade, preservando recursos ambientais e culturais para as gerações futuras, respeitando a diversidade e promovendo a redução das desigualdades sociais.

ISO 26000 (norma de responsabilidade social) – Ações de uma organização para assumir as responsabilidades pelo impacto de suas atividades sobre a sociedade e o meio ambiente, em que essas ações:

- São consistentes com os interesses da sociedade e com o desenvolvimento sustentável;
- Estão baseadas no comportamento ético, cumprimento das leis aplicáveis e instrumentos intragovernamentais;
- Estão integradas em todas as atividades da organização.

As definições indicam que a responsabilidade social está inserida em todas as atividades da organização. Isso, naturalmente, requer um grande esforço das organizações no sentido de preparar as diversas áreas da empresa para o alcance desse objetivo. Muitas organizações, inclusive, já incorporaram as ações socioambientais ao processo de planejamento estratégico, o que de fato é algo desejável.

Além das organizações que trabalham com responsabilidade social, muitos autores têm destacado o assunto e procurado uma definição acerca do tema.

A postura da empresa, norteadas por ações que contribuem para a melhoria da qualidade de vida da sociedade, realizadas em decorrência da atenção proporcionada aos interesses das partes com as quais interage (stakeholders), como acionistas, funcionários, prestadores de serviços, fornecedores, consumidores, comunidade, governo, a fim de, por meio de sua atividade, satisfazê-los (ESTIGARA; PEREIRA; LEWIS 2009, p. 11).

As ações mencionadas na definição normalmente estão associadas àquelas voltadas para a comunidade ou para o meio ambiente, mas abrangem todos os relacionamentos da empresa com terceiros. O importante é a qualidade dessas ações e relacionamentos, não sendo necessária a participação da empresa em projetos sociais específicos para exercer a responsabilidade social.

Dessa forma, uma empresa pode “ser considerada socialmente responsável sem estar envolvida diretamente em um projeto educacional, cultural ou de geração de renda voltado a comunidades carentes”. Para tanto basta manter, “por exemplo, um excelente programa de qualidade de vida para seus colaboradores, critérios de seleção rigorosos para seus fornecedores e um programa eficaz de economia de eletricidade e de água em suas unidades” (GOLDSTEIN, 2007, p. 43).

De modo mais abrangente, muitas vezes fala-se em responsabilidade socioambiental, acrescentando-se a preocupação com relação ao meio ambiente.

O Glossário de Gestão Ambiental traz a definição nesses termos (KRIEGER et al, 2006, p. 73):

Responsabilidade socioambiental: Dever que tem a empresa de procurar estender à comunidade os benefícios básicos da sociedade moderna e evitar o esgotamento dos recursos naturais ao mesmo tempo em que planeja e fomenta o desenvolvimento econômico.

Pode-se perceber nesta definição uma similaridade com a anterior no sentido de uma preocupação com o desenvolvimento sustentável, embora o termo não tenha sido mencionado. Isso fica claro, por exemplo, quando se fala em evitar o esgotamento dos recursos naturais.

No mesmo sentido, Tachizawa (2007, p. 73) ressalta a importância da responsabilidade social e ambiental e emprega o termo “efetividade”, assim explicado:

A responsabilidade social e ambiental pode ser resumida no conceito de “efetividade”, como o alcance de objetivos do desenvolvimento econômico-social. Portanto, uma organização é efetiva quando mantém uma postura socialmente responsável. A efetividade está relacionada à satisfação da sociedade, ao atendimento de seus requisitos sociais, econômicos e culturais. Partindo-se do pressuposto de que toda e qualquer organização existe em função de necessidades

sociais e depende de manter um bom relacionamento com a sociedade para desenvolver-se, pode-se verificar a importância da incorporação desse terceiro indicador de desempenho pelas organizações.

A responsabilidade social corporativa, conforme ensina Oliveira (2008, p. 2-10), trata das relações entre empresa e sociedade, no sentido de que as ações das empresas têm impactos econômicos, sociais, ambientais e políticos na sociedade.

Do ponto de vista das empresas, um fator que aumentou o interesse pelo tema é a competitividade. As empresas perceberam que os aspectos ambientais, sociais e de marketing podem contribuir para ações que incluem redução de desperdícios, motivação de recursos humanos e cuidados com a imagem da empresa que impactam na competitividade.

A sociedade civil também cobra das empresas uma atuação considerada responsável, por meio de governos, organizações civis, organizações não-governamentais, leis e regulamentos (especialmente ambientais), direitos humanos e institutos que lutam pela ética nos negócios.

O mercado de uma forma geral reconhece a influência do assunto sobre os consumidores. Tanto é verdade que diversos produtos e serviços são projetados de forma que a empresa possa explorar os benefícios de ser reconhecida como uma empresa socialmente responsável. São exemplos até mesmo as bolsas de valores que possuem grupos específicos de ações de empresas socialmente responsáveis, casos do Dow Jones Sustainability Index de Nova York e o ISE – Índice de Sustentabilidade Empresarial da bolsa de São Paulo. Muitas instituições financeiras lançaram fundos de investimentos que tem em carteira exclusivamente empresas preocupadas com governança corporativa, excelência social e outros temas associados à imagem de responsabilidade social.

A responsabilidade social não deve ser confundida com filantropia. Filantropia é um termo derivado do grego clássico *filos* que significa amor ou amizade e *tropos* que se refere ao ser humano.

A filantropia pode ser entendida em nosso meio como qualquer forma de aplicação de recursos fora dos objetivos principais do negócio para apoiar ações e demandas da sociedade. Desse modo é vista como gasto para a organização doadora, sem

vínculo com as suas atividades ou o seu negócio. Além disso, a filantropia entendida como caridade ou benevolência leva a questão para a dimensão do foro íntimo ou da religiosidade e, na medida em que é entendida como boa ação, já basta por si mesma, independentemente dos resultados que possa alcançar. A expressão investimento social denota preocupação com retorno na forma de conseqüências sociais benéficas planejadas. A mudança de gasto para investimento não é de pouca monta para os dirigentes de qualquer tipo de organização. Investimento envolve compromisso com o alcance dos resultados esperados, o que sugere uma condução cuidadosa desde a sua concepção, passando pelas etapas de implementação, conclusão e acompanhamento (BARBIERI; CAJAZEIRA 2009, p. 157).

A filantropia está mais associada às comunidades beneficiadas, enquanto a responsabilidade social alcança todos os públicos de relacionamento da empresa (*stakeholders*).

Na filantropia, predomina uma visão mais assistencialista (doações etc.) normalmente de caráter temporário. A responsabilidade social normalmente tem um caráter de parceria e as empresas investem em projetos estrategicamente planejados e divulgados. Entre um e outro há o conceito de cidadania corporativa relacionado com as empresas que cumprem fielmente a legislação, mas não tem outras ações espontâneas que poderiam alçá-las ao conceito de responsabilidade social.

Um exemplo de cidadania corporativa é o da empresa que investe na despoluição de um rio que ela mesma contaminou com seus dejetos no passado. Essa empresa estaria sendo apenas cidadã, porque poluir as águas do rio não era um direito seu. Em contraposição, um exemplo de empresa socialmente responsável é o da Sadia, que acrescentou informações em braile nos rótulos de seus produtos sem que houvesse exigência legal para isso, tampouco fosse uma reparação de danos causados por ela (GOLDSTEIN 2007, p. 58).

Estiagara et al (2009, p. 10) apresentam como exemplo o fato de que uma empresa que angarie recursos para realizar doações a crianças pobres, na época do Natal, não estará realizando responsabilidade social, mas sim filantropia, dada a desvinculação entre essa ação e a atividade-fim da empresa.

Outro termo associado a essa discussão é o chamado Empreendedorismo Social.

Schindler e Naigeborin (2003, p. 169-171) afirmam que o “empreendedorismo social está começando a ser reconhecido como a grande fonte de mudança social e desenvolvimento em ambas as culturas, ocidental e oriental”. As autoras destacam que “para que haja uma

mudança profunda de padrões, são necessárias duas coisas: uma nova ideia e um empreendedor social que a conceba, desenvolva e lidere sua implementação”.

Apesar disso, outra discussão freqüente diz respeito à questão da sustentabilidade como um modismo.

Laville (2009, p. 69) apresenta um título muito interessante para o segundo capítulo de seu livro: “Por que a “moda” da responsabilidade socioambiental não é uma moda”. A autora explica que

Durante certo tempo (os anos 1980 e 1990), alguns acreditaram que a cidadania ou a responsabilidade social seria apenas uma moda a mais de gestão, uma maluquice simpática de alguns nostálgicos da era hippie sonhando mudar o capitalismo. Uma tendência efêmera que não resistiria à prova dos fatos nem à do tempo. Sabemos hoje que não é nada disso, muito ao contrário: o que ontem era alternativo transformou-se em mainstream, como dizem os anglo-saxões, para indicar um pequeno riacho transformado em rio caudaloso, que carrega em sua correnteza os consumidores, os investidores e também as grandes empresas que, ainda havia pouco, duvidavam dessa “moda”. As mais tradicionais entidades financeiras do mercado acionário, com a Dow Jones à frente, surpreendentemente, assumiram o bastão dos ex-hippies para conclamar as grandes empresas a uma maior responsabilidade social e ambiental. É necessário reconhecer que o contexto mudou: ao colocarmos o capital financeiro no centro de nossas preocupações, o capital humano e o capital natural experimentaram sérias dificuldades. As empresas passaram a ter de enfrentar, em todas as frentes (ambiental, social, política), novos imperativos que também as estão forçando a uma tomada de consciência sobre uma necessária mutação, com a emergência de práticas mais responsáveis.

Tachizawa (2007, p. 71) também questiona: “Gestão ambiental e responsabilidade social : uma questão passageira? Na opinião do autor, em face das expectativas dos clientes, fornecedores, pessoal interno e gestores, “a empresa do futuro tem de agir de forma responsável em seus relacionamentos internos e externos”. Para ele, “os novos tempos caracterizam-se por uma rígida postura dos clientes, voltada à expectativa de interagir com organizações que sejam éticas, com boa imagem institucional no mercado, e que atuem de forma ecologicamente responsável”.

Essa nova ordem social, incluindo as preocupações ambientais, foi responsável pelo surgimento de uma nova ramificação da contabilidade. Trata-se da Contabilidade Ambiental definida por Paiva (2006, p. 17) como “a atividade de identificação de dados e registro de eventos ambientais, processamento e geração de informações que subsidiem o usuário servindo como parâmetro em suas tomadas de decisões”.

Nesse contexto, o papel social da contabilidade também merece ser destacado.

Pode-se afirmar que, no fundo, no que se refere à Contabilidade Geral ou Financeira, o trabalho do contador tem alcance social em termos amplos, além do estritamente econômico. Afinal, informando à sociedade quão bem (ou mal) certa entidade utiliza os recursos conferidos pelos sócios ou pelo povo, exerce um papel de grande relevância nessa mesma sociedade.

A contabilidade é o melhor repórter e intérprete desse desempenho, pois verifica o volume dos (e se necessário quais) produtos ou serviços que a entidade repassou à sociedade, se o fez a preços razoáveis, com boa qualidade, como a entidade amalgamou os fatores de produção, se pagou salários competitivos, se efetuou programas de treinamento de sua força de trabalho e se, após ter feito todos esses pagamentos, inclusive de impostos, ainda foi capaz de gerar margem para seus acionistas e para reinvestir dentro da própria entidade, se é moderna e competitiva etc.

Assim, verifica-se que a Contabilidade tem uma função social muito relevante, independentemente de a entidade praticar a chamada Contabilidade Social ou Balanço Social, em que essa importância fica mais caracterizada, pois, nesse caso, além das demonstrações contábeis tradicionais, a entidade fornece outras específicas (IUDÍCIBUS; MARION; FARIA 2009, p. 36-37).

2.1.2 Gestão ambiental

“O meio ambiente é um elemento essencial para a vida e por isso deve ser tratado como um tema transversal de responsabilidade social e ambiental nas empresas, porque envolve, além do próprio meio (visão ecológica), todas as relações deste com o homem” (BRAGA 2007, p. 1-2).

Justamente por ser o meio ambiente um elemento essencial para a vida, os recursos naturais são constantemente consumidos. Eventuais agressões ao meio ambiente ocorrem principalmente pela redução do volume de água potável, nível de qualidade do ar e de terras habitáveis ou cultiváveis, provocando uma diminuição do capital natural.

O capital natural consiste em três componentes principais: (1) recursos não renováveis, tais como o óleo e os minerais; (2) recursos renováveis, tais como os peixes, a madeira e a água; (3) serviços ambientais, tais como a manutenção da qualidade atmosférica e climática. (TINOCO e KRAEMER, 2004, p.118).

Essa preocupação com o capital natural é de toda a sociedade e, obviamente, as empresas tem um papel preponderante na preservação desse capital e seu uso de forma eficiente.

Ribeiro (2009, p. 19-20) vê as empresas cada vez mais pressionadas a melhorar e aperfeiçoar seus processos produtivos, a fim de reduzir as agressões ao meio ambiente. Os itens abaixo são os listados pela autora como fatos que refletem essas pressões:

- As legislações tratam da obrigatoriedade de acondicionamento dos resíduos tóxicos e objetivam a redução das agressões ambientais;
- Os produtos biodegradáveis exigem o estudo e desenvolvimento de tecnologias não agressivas à natureza, que resultam na substituição de elementos do processo produtivo (ou a inclusão de insumos adicionais) e na redução do teor tóxico das águas residuais desse processo;
- As exigências quanto ao tratamento dos resíduos tóxicos, antes do lançamento ao meio ambiente, têm resultado no desenvolvimento e aquisição de tecnologias caríssimas e, em alguns casos, na reutilização daqueles que são tratados no próprio processo produtivo, como no caso de águas residuais que recebem tratamento e são utilizadas para gerar energia interna.
- Os EIA e os RIMAs são documentos amplamente utilizados em todo o mundo. A autorização para que uma empresa se constitua e funcione, em determinados setores econômicos, está condicionada à sua apresentação;
- Para obter financiamento dos bancos governamentais, principalmente do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), a empresa também terá de cumprir a legislação ambiental em seus níveis municipais, estaduais e governamentais, inclusive pela apresentação do EIA e do RIMA;
- Instituições internacionais que disponibilizam linhas de crédito para projetos nessa área, como o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), o Banco Mundial (Bird), o Fundo Nakasone, do Japão, e a Cooperação Técnica Alemã (GTZ), também exigem tais documentos, apesar de a concessão dos recursos ser realizada por intermédio do governo.

Quer em função dessas pressões ou por motivações de ordem interna, é importante que as empresas promovam adequada gestão ambiental.

A gestão ambiental é parte do sistema chamado Empresa. Espera-se que este sistema empresa desenvolva atividades que em seu agregado possibilite um resultado conjunto melhor do que o somatório de suas partes individuais. A principal razão para que a gestão ambiental venha a existir é justamente que ela possa propiciar “o melhor retorno econômico possível sobre os recursos da entidade, considerando a preservação do meio ambiente” (FERREIRA 2006, p. 43).

A questão da gestão ambiental implica em mudanças importantes na cultura organizacional da empresa. Aparentemente o esforço das empresas com relação à gestão ambiental é custoso e poderia encarecer preços e diminuir de alguma forma a lucratividade da empresa, todavia há benefícios importantes da gestão ambiental que tem que ser considerados.

Segundo Tinoco e Kraemer (2009, p. 119) a introdução de práticas ambientais pode “implicar a redução de custos, por meio da melhoria da eficiência dos processos, redução de consumos (matéria-prima, água, energia), minimização do tratamento de resíduos e efluentes e diminuição de prêmios de seguros, multas etc”.

Ainda com relação aos aspectos econômicos da Gestão Ambiental e da Responsabilidade Social, Tachizawa (2007, p. 23-40) afirma que “dados obtidos no dia-a-dia evidenciam que a tendência de preservação ambiental e ecológica por parte das organizações deve continuar de forma permanente e definitiva”. Para o autor, os resultados econômicos passam a depender cada vez mais de decisões empresariais que levem em conta que: (a) não há conflito entre lucratividade e a questão ambiental; (b) o movimento ambientalista cresce em escala mundial; (c) clientes e comunidade em geral passam a valorizar cada vez mais a proteção do meio ambiente; (d) a demanda e, portanto, o faturamento das empresas passam a sofrer cada vez mais pressões e a depender diretamente do comportamento de consumidores que enfatizam sua preferência para produtos e organizações ecologicamente corretos.

Os mais consagrados instrumentos de gestão ambiental são o Estudo de Impacto Ambiental (EIA), o Relatório de Impacto Ambiental (RIMA) e a Avaliação de Impacto Ambiental (AIA).

Os Estudos de Impacto Ambiental (EIA) identificam e caracterizam os impactos ambientais passíveis de ocorrer na região que receberá determinado empreendimento. Com base em tal documento, pode-se ter o ponto de partida para a identificação dos fatos geradores dos passivos ambientais e, com auxílio técnico, atribuir valores pelo custo dos insumos requeridos, pelos investimentos em máquinas e equipamentos, pela extensão da área que deve ser recuperada, ou pelo volume de refugos que devem ser tratados etc.

O EIA constituirá o Relatório de Impacto Ambiental (RIMA), que explicita todas as conclusões apresentadas no EIA. Deve ser elaborado de forma objetiva e possível de se compreender, ilustrado por mapas, quadros, gráficos, enfim, por todos os recursos de comunicação visual.

O RIMA tem como objetivo comunicar à sociedade os resultados alcançados no EIA para que se possa verificar se o empreendimento traz vantagens ou não à comunidade, assim como as conseqüências ambientais de sua implementação.

A Avaliação do Impacto Ambiental (AIA) corresponde a uma atividade técnico-científica que visa identificar, prever e avaliar as conseqüências de um projeto ou ação sobre a saúde e o bem-estar humano, além de comunicar ao público e às pessoas encarregadas da tomada de decisões informações acerca dos impactos, ou seja, dos resultados dos estudos.

A Avaliação de Impacto Ambiental (AIA) aplica-se a todo e qualquer tipo de ação que possa causar alterações significativas no meio ambiente. Tal avaliação caracteriza-se como um instrumento de grande relevância, tanto para a execução da política ambiental, quanto ao gerenciamento ambiental. Além de incorporar aspectos quantitativos no tocante à exploração ambiental, ele também explicita os danos causados ao meio ambiente e à sociedade por agentes ou processos destrutivos.

Outro processo importante é o de auditoria ambiental.

A auditoria ambiental constitui ferramenta essencial para avaliar a eficácia de todas as ações de controle, aferindo a qualidade final do processo de controle ambiental integrado ao processo industrial, não se limitando à verificação dos itens relacionados ao meio ambiente nas demonstrações contábeis.

As auditorias ambientais permitem: determinar a conformidade dos elementos do Sistema de Gestão Ambiental (SGA) com os requisitos do referencial utilizado; determinar a eficácia do SGA implementado para cumprir com os objetivos especificados; identificar oportunidades de melhoria; verificar a conformidade legal; reconhecer o SGA por entidades externas (certificação).

As auditorias podem ser dos seguintes tipos:

- Auditoria de conformidade: visa à verificação da conformidade legal e muitas vezes é o ponto de partida de quase todas as auditorias ambientais. Avalia até que ponto as condições de exploração e funcionamento de uma organização estão de acordo com a regulamentação ambiental em vigor;
- Auditoria de risco: assume uma atitude mais proativa do que a auditoria de conformidade. Essa auditoria vem ganhando importância crescente, e é passagem obrigatória nos contratos das seguradoras;
- Auditoria ao local (contaminação): consiste basicamente em listar as diferentes vias de migração dos poluentes, o grau de contaminação dos meios receptores, visando à determinação de medidas curativas. Esse tipo de auditoria é realizado quando uma organização amplia as instalações existentes ou adquire nova instalação;
- Auditoria de encerramento ou de aquisição: visa a uma identificação do passivo ambiental, decorrente de poluição ou outro evento, antes do encerramento ou de aquisição de uma instalação;
- Auditoria do sistema de gestão ambiental: é realizada face a seus requisitos, norma de referência e legislação, ou outros requisitos aplicáveis. Constitui uma ferramenta essencial para a avaliação e melhoria do SGA e do desempenho ambiental da organização. Esse tipo de auditoria, ao contrário das anteriores,

não se limita a um exame das fontes potenciais ou riscos ligados ao funcionamento de uma instalação. É uma ferramenta de informação, de caráter periódico, e um instrumento para gestão da organização, visando à adaptação de sua organização interna, em função do impacto das atividades exercidas.

A gestão ambiental, da forma como é normalmente vista, pode parecer que é exclusividade de grandes empresas. Essa visão, porém, não corresponde à realidade. É óbvio que grandes empresas tendem a ter impactos superiores no meio ambiente, embora isso também não seja uma verdade absoluta, principalmente dependendo do ramo de atividade da empresa.

Um sistema de gestão ambiental não deve ser exclusividade de grandes empresas. De acordo com Seiffert (2005, p. 40-41), as pequenas e médias empresas apresentam grande potencial de mercado para implantação de SGAs-ISO 14001 (Sistema de Gestão Ambiental – SGA segundo a norma NBR ISO 14001).

Tinoco e Kraemer (2004, p. 121) definem um Sistema de Gestão Ambiental como “um conjunto de procedimentos para gerir ou administrar uma organização, de forma a obter o melhor relacionamento com o meio ambiente”. Para os autores, “consiste, essencialmente, no planejamento de suas atividades, visando à eliminação ou minimização dos impactos ao meio ambiente, por meio de ações preventivas ou medidas mitigadoras”.

2.1.3 Contabilidade Ambiental

Silva (2009, p.36) destaca que o homem vem tomando diversas atitudes para tentar preservar, ou minimizar a degradação do meio ambiente e que a Contabilidade não estava preparada para registrar adequadamente os efeitos econômico-financeiros que essa nova postura de se tentar preservar o meio ambiente trouxe.

Esse é, portanto, o desafio que se apresenta à classe contábil e também aos gestores das organizações e a resposta surge em um primeiro momento com a Contabilidade Ambiental.

Paiva (2006, p. 22) define a Contabilidade Financeira Ambiental como um “subsistema da contabilidade que tem como missão a identificação, avaliação e evidenciação de eventos econômico-financeiros relacionados à área ambiental e presta-se ao papel de instrumento de reporte e comunicação entre empresas e sociedade, visando sempre a sua continuidade”.

Trata-se, dessa forma, com uma evolução da ciência contábil em resposta aos avanços sociais.

A Contabilidade Ambiental não se refere a uma nova contabilidade, mas a um conjunto de informações que relatem adequadamente, em termos econômicos, as ações de uma entidade que modifiquem seu patrimônio. Esse conjunto de informações não é outra contabilidade, mas uma especialização (FERREIRA 2006, p. 59).

A autora destaca a existência de três vertentes dessa especialização contábil: a Auditoria Ambiental, a Contabilidade Financeira Ambiental e a Contabilidade de Custos ou Contabilidade Gerencial Ambiental.

Ribeiro (2006, p. 48), afirma que “a grande contribuição dessa contabilidade é a evidenciação das informações de natureza ambiental de forma segregada, visando informar o usuário sobre a forma de interação da empresa com o meio ambiente”. Para ela, “isto requer que os eventos e transações econômico-financeiros, relacionados com essa questão, sejam identificados, mensurados e contabilizados”.

2.1.4 Meio ambiente como oportunidade de negócios

A questão da sustentabilidade apresenta oportunidades de negócios relacionados ao meio ambiente.

Senge et al (2009, p. 101) afirmam que as questões de sustentabilidade e responsabilidade social estão entre os objetivos para o futuro de diversos negócios em todos os setores de atividade.

A sociedade precisa agir no sentido de resolver os problemas atuais e aproveitar as oportunidades que surgirem. Para tanto, a postura não pode ser otimista a ponto de se imaginar que surgirá uma solução mágica no futuro, nem excessivamente pessimista, o que poderia resultar em um efeito paralisante.

A sustentabilidade requer a valorização e maximização do capital. Mas vamos começar por definir capital de maneira abrangente. Aprendi a enxergar cinco dimensões fundamentais do capital: (i) capital natural, que inclui todos os recursos e serviços providenciados pelo ambiente; (ii) capital humano, que inclui a capacidade e a saúde das pessoas; (iii) capital social, que envolve as estruturas e as relações institucionais que permitem utilizar o capital humano; (iv) capital manufaturado, que compreende equipamentos, infraestrutura e materiais necessários para gerar produtos e serviços; (v) capital financeiro, que permite estocar valor e ter instrumentos de troca. A sustentabilidade – por estar vinculada ao uso dos rendimentos do capital, em vez de ao consumo do principal – requer que não haja erosão expressiva em qualquer das dimensões do capital. Um capitalismo autêntico, ao acabar com a existência de bens ilusoriamente gratuitos e disponíveis, não só ajuda a prevenir sua destruição, mas também contribui para encerrar o que sobra daquele que chamo de capitalismo à custa da viúva (*crony capitalism*), se diria em inglês) baseado na distorção dos preços por meio de inúmeros subsídios implícitos: um autêntico assalto sistemático ao cofre do planeta.

Por esta razão, considero que desenvolver negócios sustentáveis é desafio para quem entendeu que é o momento de competir para valer, sem esconder parte da conta embaixo do tapete, e ainda de apostar de forma abrangente no capitalismo, abandonando o capitalismo de fachada. (SMERALDI 2009, p. 28).

2.1.5 Reconhecimento dos créditos de carbono

Conforme o Glossário de Gestão Ambiental (Krieger et al. 2006, p. 30), Certificado de Carbono ou Certificado de Redução de Emissões é o documento comprobatório de que um país industrializado constante do Anexo I do Protocolo de Kioto investiu financeiramente em projeto de melhoria sócio-ambiental de país em desenvolvimento, permitindo que o país industrializado reduza o compromisso de diminuir as emissões de carbono em seu próprio território.

Ferreira (2006, p. 20) explica os Certificados negociáveis da seguinte forma:

A idéia básica é o desenvolvimento de um sistema de emissão de certificados comercializáveis que visem atingir uma redução ou mesmo a manutenção dos níveis atuais de poluição. Esses certificados habilitariam o seu detentor a negociar, em mercado aberto, uma quantidade determinada de poluição referente a seus próprios esforços para diminuir os impactos ambientais causados por suas atividades e que seriam uma possibilidade de a empresa ressarcir-se dos custos incorridos para diminuir seu nível de poluição. Essas certificações poderiam ser feitas por países,

regiões ou empresas. O valor de mercado desses títulos dependeria da necessidade dos compradores de “comprar” o direito de poluir, em comparação com seus próprios esforços (custos) para diminuir a poluição.

Os tipos de mercado de carbono existentes são explicados da seguinte forma:

É fundamental compreender que existem dois tipos de mercado de carbono. O primeiro é aquele gerado por exigências de cumprimento, ou seja, um mercado regulado, no qual as transações decorrem de alguma restrição normativa no âmbito internacional, regional, nacional ou local. O segundo é o mercado voluntário, no qual a transação responde a uma livre decisão do comprador. Em alguns casos os mercados voluntários nascem na expectativa de antecipar mercados regulados que demoram a ser negociados ou apresentam fortes restrições que limitam o acesso a eles, ou pela expectativa de investidores que desejam adquirir créditos baratos na previsão de preços superiores no futuro, ou ainda para atender a políticas de reputação por parte de determinadas empresas.

Ao mesmo tempo, existe outra importante categorização dentro do mercado e que se superpõe à anterior: trata-se daquela que distingue transações lastreadas por permissões daquelas lastreadas por projetos.

Nas primeiras, o comprador adquire permissões de emissão lavradas pelo agente regulador de um sistema que normalmente é do tipo cap-and-trade, ou seja, estabelece um limite geral de emissão e permite que os atores econômicos negociem entre si os direitos a cada parcela do total. Esse tipo de transação cabe tanto na modalidade do mercado regulado – o principal exemplo é o mercado interno da União Europeia – quanto naquela do mercado voluntário, como é o caso da bolsa do Chicago Climate Exchange. Já nas transações baseadas em projetos, o comprador adquire reduções de emissão atingidas em relação a uma linha de base previamente estabelecida e com determinada metodologia. Também se trata de transações que se aplicam tanto aos mercados regulados, como o Mecanismo de Desenvolvimento Limpo dentro do Protocolo de Quioto – no âmbito da Convenção de Clima das Nações Unidas – quanto ao voluntário, no qual até empresas individuais podem estabelecer as características das reduções a serem certificadas por um auditor, às vezes associando às reduções determinados benefícios colaterais, tipicamente de cunho social ou relacionados com a biodiversidade (SMERALDI 2009, p. 112-119)

Ainda segundo Smeraldi (2009, p. 112-119), dois fatores devem ser observados e podem trazer mudanças ao atual cenário de mercado. O primeiro é à criação de um segmento novo para emissões oriundas de desmatamento evitado e degradação florestal (apelidadas com a sigla REDD) e possivelmente também para os estoques de carbono retidos nas florestas e no solo. O segundo diz respeito aos EUA. O país esteve ausente, até o momento, dos mercados regulados, mas na medida em que passar a adotar medidas de peso, deve alterar o volume e perfil das transações.

2.1.6 Investimentos sociais

Existem diversos investimentos voltados para negócios sustentáveis. Tais investimentos vêm sendo chamados de investimentos sociais, verdes ou sustentáveis, entre outros nomes.

O mercado de empreendimentos sustentáveis já é bastante expressivo, como se pode notar, inclusive, pela existência de índices específicos para esses mercados nas principais bolsas de valores do mundo, tais como o ISE – Índice de Sustentabilidade Empresarial da Bolsa de São Paulo e o Índice de Sustentabilidade do Dow Jones da Bolsa de Nova York.

Há quem aponte que “os critérios de investimentos sociais são falhos e difíceis de monitorar completamente. O valor de investimentos sustentáveis é dito também ser excessivamente sobrestimado, porque os critérios de seleção social são frouxos ou nada claros em muitos dos fundos chamados sustentáveis” (OLIVEIRA, 2008, p. 213-214).

Mesmo que o tema possa suscitar algumas controvérsias, é fato que os investimentos sustentáveis têm o potencial de beneficiar as empresas de várias formas. As observações abaixo são resumidas de Senge (2009, p. 111-114):

- 1) **Economizar muito dinheiro.** Empresas de todos os setores, da IBM à Alcoa, passando pelo Wal-Mart, desfrutaram de oportunidades para realizar economias maciças por meio de cortes na geração de resíduos e no consumo de energia.
- 2) **Ganhar muito dinheiro.** As despesas de US\$100 por tonelada para descartar resíduos em aterros sanitários podem aumentar rapidamente. Mas como relata a revista *Fast Company*, “a General Mills reciclou seus resíduos sólidos em lucros. Veja o caso da casca de aveia, subproduto do Cheerios. A empresa pagava para a sua remoção e descarte, mas acabou descobrindo que poderiam ser queimados como combustível”. [...] E não são apenas as empresas que estão ganhando, o mercado da sustentabilidade – empresas constituídas para lidar com questões de meio ambiente – acena com grande potencial de lucro. Isso porque a maioria das organizações tradicionais precisa de seus produtos e serviços quando muda para fontes de energia renovável, constrói um edifício verde ou revitalizam prédios existentes.
- 3) **Fornecer vantagem competitiva aos clientes.** Com a queda a taxas crescentes nos preços da computação, estamos cada vez mais perto do ponto em que os custos da energia e da refrigeração de grandes computadores e servidores serão superiores aos

custos do hardware em si. O Projeto Big Green, da IBM, que busca reduzir drasticamente o consumo de energia nos centros de dados da própria empresa e dos clientes, pode gerar redução de 40% nos custos de TI dos usuários e aumentar a fatia de mercado da IBM.

- 4) **A sustentabilidade é ponto de diferenciação.** Cerca de metade da frota da Enterprise Rent-a-Car – acima de 334 mil veículos – percorre mais de 45 km por galão (quase dez vezes a marca dos veículos econômicos oferecidos por seu concorrente mais próximo, garantem seus executivos). Atualmente, a empresa está aumentando sua frota com milhares de veículos híbridos e flex-combustíveis e está investindo em pesquisas para o desenvolvimento de combustíveis alternativos.
- 5) **Moldar o futuro da própria indústria.** Anos antes de as empresas dos Estados Unidos aderirem à tendência, a BMW e outras empresas automobilísticas européias perceberam que o interesse próprio esclarecido é positivo e possibilita que os negócios definam os rumos da regulamentação no futuro.
- 6) **Tornar-se o fornecedor favorito.** A Costco e outros varejistas de alimentos se concentram em fornecedores confiáveis e estáveis, capazes de cumprir as metas de qualidade. Quando esses objetivos incluem padrões sociais e ambientais mais altos, as conseqüências não raro são fortes parcerias entre clientes e fornecedores.
- 7) **Mudar a imagem e a marca.** Empresas de todos os setores, desde pequenos negócios familiares até empreendimentos globais, como a GE e a Shell, podem refazer com sucesso suas imagens e marcas, por meio de uma série de investimentos em iniciativas ambientais.

2.1.7 Marketing social

Marketing pode ser definido como:

A área do conhecimento que engloba todas as atividades concernentes à relação de troca, orientadas para a satisfação dos desejos e necessidades dos consumidores, visando alcançar determinados objetivos da organização ou indivíduo e

considerando sempre o meio ambiente de atuação e o impacto que estas relações causam no bem-estar da sociedade (LAS CASAS, 2006, p. 15)

O conceito de *marketing*, todavia, não pode ser confundido com o conceito de venda. Kotler (1980, p. 42-43) ensina que o conceito de venda começa com os atuais produtos da empresa e considera sua tarefa utilizar a venda e a promoção para estimular um volume lucrativo de vendas. O conceito de marketing começa com os clientes atuais e em potencial e com suas necessidades; planeja um conjunto coordenado de produtos e programas para servir a essas necessidades; e realiza o lucro através da satisfação do cliente.

Se voltarmos o olhar para as questões sociais e de sustentabilidade, surge outro conceito relevante: o marketing social.

O marketing social consiste na aplicação de tecnologias próprias do marketing comercial na análise, planejamento, execução e avaliação de programas criados para influenciar o comportamento de determinados grupos sociais ou da população de um modo geral, com o objetivo de melhorar suas condições de vida. O raciocínio empregado pode ser considerado simplista: como o marketing tem um relativo sucesso ao incentivar as pessoas a comprar inúmeros produtos de consumo, argumenta-se que ele também pode incentivar as pessoas a adotar comportamentos positivos para si próprios, e para a sociedade em geral (DIAS, 2009 p. 53).

O marketing social e ambiental tem dois objetivos-chave:

1. Desenvolver produtos que equilibrem necessidade dos consumidores, preço viável e conveniência com compatibilidade socioambiental.
2. Projetar uma imagem de alta qualidade, incluindo sensibilidade socioambiental. (OLIVEIRA, 2008, p. 129).

Laville (2009, p. 279) utiliza o termo marketing responsável. Para a autora, “pode-se dizer que o comércio justo, assim como toda abordagem de comércio responsável, só é viável se os consumidores compreenderem e apoiarem permanentemente a iniciativa, preferindo os produtos responsáveis aos concorrentes”.

2.1.8 Demonstração do Valor Adicionado - DVA

A Demonstração do Valor Adicionado é um conjunto de informações de natureza econômica. É um relatório contábil que visa demonstrar o valor da riqueza gerada pela empresa e a distribuição para os elementos que contribuíram para sua geração (LUCA, 1998, p. 28).

Trata-se de importante componente do Balanço Social, embora seja muitas vezes apresentado separadamente. A DVA é uma criação da Contabilidade, como afirma Santos (2007, p.37) a DVA “para auxiliar na medição e demonstração da capacidade de geração, bem como de distribuição da riqueza de uma entidade”. Essa demonstração é elaborada “com base em dados oriundos da Contabilidade, portanto, extraídos de registros efetuados de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, que poderão ser obtidos principalmente na Demonstração do Resultado do Exercício, mas que jamais poderá ser confundida com ela”.

Marion (2009, p. 59) alerta que a Lei n. 11.638/07 introduziu para todas as companhias abertas a obrigação da elaboração e divulgação da Demonstração do Valor Adicionado, embora devesse ser efetuada por todos os interessados, para maior transparência. Ainda segundo o autor, a DVA surgiu na Europa, principalmente por influência da Inglaterra, da França e da Alemanha, e tem tido cada vez mais demandada em âmbito internacional, inclusive em virtude de expressa recomendação por parte da ONU.

O conceito de valor adicionado é utilizado na macroeconomia para avaliação do Produto Nacional (LUCA 1998; SANTOS 2007).

A contabilidade e a economia tratam diferentemente da questão do valor adicionado.

Do ponto de vista da ciência contábil, “poder-se-ia afirmar que a medição ou apuração da riqueza criada pode ser calculada através da diferença aritmética entre o valor das vendas e os insumos pagos a terceiros mais as depreciações” (SANTOS 2007, p. 26).

Luca (1998, p. 30-31) apresenta um exemplo em uma empresa:

Suponhamos que uma empresa venda toda sua produção num certo período e obtenha receita no total de \$100.000,00. Para isto, a empresa efetuou compras de materiais de outras empresas no valor de \$60.000,00 e pagou \$10.000,00 a seus funcionários. Qual o valor adicionado dessa empresa?

O valor adicionado desta empresa é de \$40.000,00, isto é, a diferença entre o valor da produção (venda) menos o valor dos materiais adquiridos de terceiros (consumos intermediários).

Valor adicionado = produção – consumos intermediários

Valor adicionado = 100.000,00 – 60.000,00

Valor adicionado = 40.000,00

A mão de obra é um serviço final para nossa “economia”, no caso, a empresa. Para calcular o valor adicionado eliminamos somente os bens e serviços intermediários. Portanto, a contribuição dessa empresa para o produto nacional bruto é de \$ 40.000,00.

Marion (2009, p. 60) comenta que a parte mais relevante da demonstração do valor adicionado é sua Distribuição, que mostra qual é o tamanho da “fatia do bolo” para os empregados, os donos da empresa, os banqueiros, o governo, outros e para a própria empresa em termos de reinvestimento.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) também disciplinou o assunto por meio do CPC 09 (2009).

O modelo de DVA do CPC é o apresentado a seguir

Quadro 1 - Demonstração do Valor Adicionado – Empresas em geral

DESCRIÇÃO	Em milhares de reais 20X1	Em milhares de reais 20X0
1 – RECEITAS		
1.1) Vendas de mercadorias, produtos e serviços		
1.2) Outras receitas		
1.3) Receitas relativas à construção de ativos próprios		
1.4) Provisão para créditos de liquidação duvidosa – Reversão / (Constituição)		
2 – INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS (inclui os valores dos impostos – ICMS, IPI, PIS e COFINS)		
2.1) Custos dos produtos, das mercadorias e dos serviços vendidos		
2.2) Materiais, energia, serviços de terceiros e outros		
2.3) Perda / Recuperação de valores ativos		
2.4) Outras (especificar)		
3 – VALOR ADICIONADO BRUTO (1-2)		
4 – DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO		
5 – VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE (3-4)		
6 – VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA		
6.1) Resultado de equivalência patrimonial		
6.2) Receitas financeiras		
6.3) Outras		
7 – VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR (5+6)		
8 – DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO (*)		
8.1) Pessoal		
8.1.1 – Remuneração direta		
8.1.2 – Benefícios		
8.1.3 – F.G.T.S		
8.2) Impostos, taxas e contribuições		
8.2.1 – Federais		
8.2.2 – Estaduais		
8.2.3 – Municipais		
8.3) Remuneração de capitais de terceiros		

8.3.1 – Juros		
8.3.2 – Aluguéis		
8.3.3 – Outras		
8.4) Remuneração de capitais próprios		
8.4.1 – Juros sobre o capital próprio		
8.4.2 – Dividendos		
8.4.3 – Lucros retidos / Prejuízo do exercício		
8.4.4 – Participação dos não-controladores nos lucros retidos (só p/ consolidação)		

Fonte : Comitê de Pronunciamentos Contábeis (2009)

2.1.9 Balanço Social

O balanço social é um demonstrativo contábil que visa à apresentação de informações acerca da interação da empresa com o meio em que se encontra inserida (CARVALHO e SIQUEIRA, 2009, p. 23).

O Balanço Social busca demonstrar o grau de responsabilidade social assumido pela empresa e assim prestar contas à sociedade pelo uso do patrimônio público, constituído dos recursos naturais, humanos e o direito de conviver e usufruir dos benefícios da sociedade em que atua.

Embora não haja qualquer exigência legal quanto à divulgação do Balanço Social, as empresas são contínua e crescentemente solicitadas a informarem sua política em relação ao meio ambiente, via exigência de sistemas de gerenciamento ambiental, Relatórios de Impactos Ambientais, e em alguns casos têm de assumir o ônus de provar que não agredem a natureza. No caso dos recursos humanos, as exigências de cumprimento das legislações trabalhistas e as reivindicações sindicais são rigorosas. A utilidade da empresa, isto é, sua importância para a sociedade fica bastante transparente com a elaboração da Demonstração do Valor Adicionado. Por essas razões, total ou parcialmente, as informações do Balanço Social têm importância para divulgar a postura da empresa e para que os interessados em sua continuidade tomem conhecimento da linha de conduta que está sendo adotada pela companhia. (IUDÍCIBUS ET AL 2010, p. 7-8).

Conforme se pode deprender do texto acima, o Balanço Social tem sido cada vez mais utilizado e tende a ganhar em importância. Uma análise rápida às principais publicações de balanços nos jornais, já revela que muitas empresas publicam espontaneamente esse tipo de informação.

A evolução do Balanço Patrimonial é descrita por Tinoco (2008, p. 27) quando analisa que “durante muito tempo o usuário principal da Contabilidade foi o proprietário ou gestor

individual de seu negócio”, mas que “com o crescimento e o desenvolvimento das organizações, surgiram os credores, que se tornaram parceiros dos negócios, que passaram a fazer exigência quanto a informações contábeis, especialmente as referentes à capacidade financeira da empresa de honrar seus compromissos”.

Ainda segundo Tinoco (2008, p.27), a partir da década de 60 do século XX, os trabalhadores passaram a fazer exigências às organizações no sentido de obterem informações relativas a seu desempenho econômico e social, tendo em vista a discussão da responsabilidade social, dando assim origem à implantação do Balanço Social, em França, a partir de 1977.

O Balanço Social, todavia, pode ser considerado do ponto de vista gerencial.

O Balanço Social, antes de ser uma demonstração endereçada à sociedade, é considerado uma ferramenta gerencial, pois reunirá dados qualitativos e quantitativos sobre as políticas administrativas e sobre as relações entidade/ambiente, os quais poderão ser comparados e analisados de acordo com as necessidades dos usuários internos, servindo como instrumento de controle, de auxílio para a tomada de decisões e na adoção de estratégias (KROETZ, 2000, p. 68).

A visão do Balanço Social como instrumento de gestão empresarial também é compartilhada por outros autores.

Sucupira (2001, p. 126-128) explica que para que o balanço social exerça seu papel de instrumento de gestão empresarial, é preciso que por meio dele seja possível medir e julgar fatos sociais vinculados à empresa, tanto no seu interior (empresa x funcionários), como a sua volta (empresa x comunidade).

A questão da auditoria dessas informações também merece ser levada em consideração.

Segundo Tinoco e Kraemer, (2004 p. 104), a “auditoria é de fundamental importância para a segurança dos agentes sociais, em relação às atividades desenvolvidas pelas organizações, inclusive para os gestores e controladores dessas entidades”.

Kroetz (2000, p. 78) apresenta o processo de implementação do Balanço Social em quatro fases:

1. fase política – traduzida na tomada de consciência, por parte do corpo diretivo da entidade, da necessidade do Balanço Social como um instrumento gerencial de relações públicas; tomada de consciência da responsabilidade social da entidade;
2. fase operacional – etapa em que se busca implantar de forma operacional a demonstração do Balanço Social, exigindo, muitas vezes, o aperfeiçoamento da estrutura sistêmica organizacional e de seus vários subsistemas;
3. fase de gestão – mediante a integração dos novos objetivos sociais no negócio, durante a qual o Balanço Social passa de simples instrumento de informação para instrumento de apoio e gestão, adicionando-se os objetivos sociais e ecológicos aos objetivos econômicos;
4. fase de avaliação – etapa em que são avaliados os procedimentos utilizados na preparação e comunicação das informações, bem como a influência que as mesmas exercem na tomada de decisão e implementação de novas posturas administrativas, identificadas com as responsabilidade social e ecologicamente correta.

Conforme Reis e Medeiros (2007, p. 79) o Instituto Ethos desenvolveu uma estrutura para a elaboração e a publicação do Balanço Social, através de estudos de *benchmarking* de diretrizes para relatórios no Brasil e no Exterior, tomando por base a estrutura e o conteúdo de relatórios sociais propostos pela *Global Reporting Initiative* (GRI) e pelo *Institute of Social and Ethical Accountability* (ISEA), bem como a associação entre indicadores Ethos de Responsabilidade Social Empresarial e o Modelo de Balanço Social do Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas (IBASE).

A concepção da estrutura do relatório buscou considerar itens que possam ser aplicados a qualquer tipo de organização, independentemente do porte ou do segmento de atuação, recomendando a utilização da mesma seqüência apresentada e garantindo, desse modo, a integridade e o encadeamento lógico do relatório para a comparação e a realização de *benchmarking* entre empresas.

A estrutura recomendada pelo Instituto Ethos para elaboração e divulgação do Balanço Social das empresas apresenta-se do seguinte modo:

Apresentação

01 Mensagem do Presidente

02 Perfil do Empreendimento

03 Setor da Economia

Parte I – A Empresa

04 Histórico

05 Princípios e Valores

06 Estrutura e Funcionamento

07 Governança corporativa

Parte II – A atividade empresarial

08 Visão

09 Diálogo com Partes Interessadas

10 Indicadores de Desempenho

10.1 Indicadores de Desempenho Econômico

10.2 Indicadores de Desempenho Social

10.3 Indicadores de Desempenho Ambiental

Anexos

11 Demonstrativo do Balanço Social

12 Iniciativa do Interesse da Sociedade (Projetos Sociais)

13 Notas Gerais

2.2 Informação contábil e *disclosure*

O mercado admira a transparência e teme qualquer tipo de informação privilegiada (por exemplo, fornecidas por alguém de dentro da empresa com acesso privilegiado a determinada transação).

No mundo empresarial, informação é um produto cujas causas são transações sendo realizadas a partir de autorizações conscientes, tempestivamente identificadas, adequadamente mensuradas, corretamente aglutinadas por naturezas semelhantes e devidamente reveladas (CARVALHO, 1996, p. 104).

A contabilidade é responsável por informações de naturezas diversas.

A informação contábil pode ser considerada como aquela que “altera o estado da arte do conhecimento de seu usuário em relação à empresa e, a partir de interpretações, a utiliza na solução de problemas, sendo a natureza da informação contábil, entre outras, econômico-financeira, física e de produtividade” (YAMAMOTO e SALOTTI, 2006, p. 5).

As informações relacionadas com uma atuação socialmente responsável por parte das empresas enquadram-se perfeitamente na definição acima. Prova disso é que muitos usuários das informações preferem empresas socialmente responsáveis, como se pode verificar de inúmeras campanhas publicitárias ou até fundos de investimento que tem por bandeira aspectos como preservação do meio ambiente, governança corporativa, excelência social, “carbono zero” e outras.

A informação contábil pode afetar o comportamento tanto de usuários quanto de seus provedores, uma vez que a tendência natural dos usuários é exigir um número cada vez maior de informações, com maior grau de precisão possível e em menor espaço de tempo (YAMAMOTO e SALOTTI, 2006, p.7).

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (2009) por meio da Estrutura Conceitual Básica atribui características qualitativas para as demonstrações contábeis que as tornam úteis para os usuários: compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade.

a) Compreensibilidade

Uma qualidade essencial das informações apresentadas nas demonstrações contábeis é que elas sejam prontamente entendidas pelos usuários. Para esse fim, presume-se que os usuários tenham um conhecimento razoável dos negócios, atividades econômicas e

contabilidade e a disposição de estudar as informações com razoável diligência. Todavia, informações sobre assuntos complexos que devam ser incluídas nas demonstrações contábeis por causa da sua relevância para as necessidades de tomada de decisão pelos usuários não devem ser excluídas em nenhuma hipótese, inclusive sob o pretexto de que seria difícil para certos usuários as entenderem.

b) Relevância

Para serem úteis, as informações devem ser relevantes às necessidades dos usuários na tomada de decisões. As informações são relevantes quando podem influenciar as decisões econômicas dos usuários, ajudando-os a avaliar o impacto de eventos passados, presentes ou futuros ou confirmando ou corrigindo as suas avaliações anteriores.

As funções de previsão e confirmação das informações são inter-relacionadas. Por exemplo, informações sobre o nível atual e a estrutura dos ativos têm valor para os usuários na tentativa de prever a capacidade que a entidade tenha de aproveitar oportunidades e a sua capacidade de reagir a situações adversas. As mesmas informações têm o papel de confirmar as previsões passadas sobre, por exemplo, a forma na qual a entidade seria estruturada ou o resultado de operações planejadas.

Informações sobre a posição patrimonial e financeira e o desempenho passado são freqüentemente utilizadas como base para projetar a posição e o desempenho futuros, assim como outros assuntos nos quais os usuários estejam diretamente interessados, tais como pagamento de dividendos e salários, alterações no preço das ações e a capacidade que a entidade tenha de atender seus compromissos à medida que se tornem devidos. Para terem valor como previsão, as informações não precisam estar em forma de projeção explícita. A capacidade de fazer previsões com base nas demonstrações contábeis pode ser ampliada, entretanto, pela forma como as informações sobre transações e eventos anteriores são apresentadas. Por exemplo, o valor da demonstração do resultado como elemento de previsão é ampliado quando itens incomuns, anormais e esporádicos de receita ou despesa são divulgados separadamente.

c) Materialidade

A relevância das informações é afetada pela sua natureza e materialidade. Em alguns casos, a natureza das informações, por si só, é suficiente para determinar a sua relevância. Por exemplo, reportar um novo segmento em que a entidade tenha passado a operar poderá afetar a avaliação dos riscos e oportunidades com que a entidade se depara, independentemente da materialidade dos resultados atingidos pelo novo segmento no período abrangido pelas demonstrações contábeis. Em outros casos, tanto a natureza quanto a materialidade são importantes; por exemplo: os valores dos estoques existentes em cada uma das suas principais classes, conforme a classificação apropriada ao negócio.

Uma informação é material se a sua omissão ou distorção puder influenciar as decisões econômicas dos usuários, tomadas com base nas demonstrações contábeis. A materialidade depende do tamanho do item ou do erro, julgado nas circunstâncias específicas de sua omissão ou distorção. Assim, materialidade proporciona um patamar ou ponto de corte ao invés de ser uma característica qualitativa primária que a informação necessita ter para ser útil.

d) Confiabilidade

Para ser útil, a informação deve ser confiável, ou seja, deve estar livre de erros ou vieses relevantes e representar adequadamente aquilo que se propõe a representar.

Uma informação pode ser relevante, mas a tal ponto não confiável em sua natureza ou divulgação que o seu reconhecimento pode potencialmente distorcer as demonstrações contábeis. Por exemplo, se a validade legal e o valor de uma reclamação por danos em uma ação judicial movida contra a entidade são questionados, pode ser inadequado reconhecer o valor total da reclamação no balanço patrimonial, embora possa ser apropriado divulgar o valor e as circunstâncias da reclamação.

Yamamoto e Salotti (2006, p. 8) também ressaltam as principais características da informação contábil:

A relevância, em cujo escopo consta que a informação deve ser capaz de afetar a decisão do seu usuário, ou seja, a qualidade da informação é dada em função de sua

capacidade de auxiliar o usuário a estimar os resultados da empresa (capacidade preditiva); a confiabilidade, que mais recentemente tem adotado o conceito de verificabilidade, isto é, as mensurações são verificáveis quando podem ser validadas por outros profissionais qualificados, se forem utilizados os mesmos critérios; a oportunidade, ou seja, a sua disponibilização no momento em que a utilização se faça necessária; a uniformidade, como pressuposto de que eventos iguais são representados de forma idêntica; a consistência, que deve ser entendida no sentido de divulgação; a comparabilidade extremamente importante na comparação entre as diferentes entidades e a materialidade. Considera-se que o julgamento acerca da empresa é influenciado pela inclusão ou não das referidas informações.

Essas características qualitativas são aplicáveis tanto às informações apresentadas no corpo das demonstrações contábeis como para notas explicativas e quaisquer informações suplementares.

A respeito da divulgação de informações muitos aspectos podem ser discutidos, tais como: para quem divulgar, a finalidade da informação e quantidade de informação a ser divulgada. A discussão sobre o que divulgar é parte da dinâmica própria da evolução da ciência.

As ciências estão fazendo novas descobertas continuamente. O mesmo se dá com a contabilidade. Se houvesse acordo a respeito de tudo, isso indicaria sua morte. Em resumo, sempre haverá discordâncias sobre o que deve ser divulgado e de que forma. Essas discordâncias são justas, apropriadas e estimulantes – e fazem da contabilidade a disciplina viva e fascinante que realmente é. A falta de consenso a respeito do nível mais apropriado de divulgação reflete, em parte, o estado da pesquisa em economia, finanças e contabilidade, bem como outras disciplinas, tais como psicologia e política. Muito tem sido descoberto. Muito mais está para ser descoberto (HENDRIKSEN; VAN BREDA 1999, p. 511).

Cabe salientar que existem diferenças importantes entre os países na questão de quem são os principais usuários das informações divulgadas.

Outras partes do mundo, particularmente a Europa, tendem a dar uma resposta mais ampla para a pergunta “Para quem?” Em particular tendem a colocar os interesses de funcionários e do estado no mesmo nível dos interesses dos acionistas. A importância da participação dos acionistas na propriedade da empresa é diminuída em favor da noção mais ampla de preocupações de vários grupos de interesse. O efeito dessa posição é a alteração da natureza do processo de divulgação. As empresas francesas, por exemplo, são obrigadas a apresentar um balanço social a um conselho de funcionários da empresa a cada ano. Esses conselhos são compostos por trabalhadores e executivos. Cada balanço social deve fornecer informações a respeito dos seguintes aspectos: 1. Emprego; 2. Custos associados a salários (pacotes de benefícios); 3. Proteção à saúde e segurança; 4. Outras condições de trabalho; 5. Treinamento de funcionários; 6. Relações industriais; 7. Outras condições de vida relacionadas à empresa, incluindo o alojamento e transporte proporcionados a empregados da empresa (HENDRIKSEN; VAN BREDA 1999, p. 511).

Das informações antes mencionadas podemos inferir que não há uma padronização no tipo de informação divulgada e nem mesmo um consenso sobre como deveriam ocorrer tais divulgações. Na prática brasileira, o mais comum é nos depararmos com relatórios anuais, principalmente se falarmos nas empresas de capital aberto.

Segundo Laretti (2003, p. 20), o relatório anual é, na essência, uma prestação de contas, servindo como veículo por excelência para que as organizações cumpram dois dos requisitos básicos de uma boa governança corporativa: Transparência (*disclosure*) e Dever de prestar contas (*accountability*). O autor considera a existência de 8 estágios em termos de divulgação de relatórios anuais no Brasil sem mencionar períodos, uma vez que, em sua visão, esses estágios não são sucessivos ou excludentes. Para fins deste trabalho vale mencionar o oitavo estágio, último proposto pelo autor:

8º. estágio: neste nível a entidade transcende os limites de sua operação para integrar-se num esforço mundial de alargamento de horizontes no que diz respeito ao seu relacionamento com o meio ambiente e com a comunidade em que está inserida. Surge a expressão responsabilidade social para traduzir o alinhamento dos interesses organizacionais com os interesses maiores da comunidade. Geração de riqueza, política de meio ambiente, valorização dos recursos humanos e efetiva contribuição para a melhoria da qualidade de vida são diretrizes básicas na atuação de uma organização socialmente responsável e, é claro, devem estar convenientemente refletidas em sua comunicação institucional (LAURETTI 2003, p. 20).

Em capítulo especialmente destinado ao Relatório Social o autor defende que esse termo é mais abrangente do que Balanço Social e a inclusão do “Relatório Social” no Relatório Anual.

Pessoalmente, prefiro o rótulo relatório social, que me parece mais abrangente. Também me parece mais razoável que ele faça parte do relatório anual, em vez de apresentar-se como documento à parte. Justifico esse ponto de vista: se as organizações reconhecem que a responsabilidade social é uma extensão de sua atividade normal e que as chamadas ações sociais já fazem parte de suas declarações de propósito, ou missão, nada mais natural do que o relatório social ser incluído no relatório anual. A prestação de contas ficará, assim, bem mais abrangente e coesa (LAURETTI 2003, p. 20).

2.3. Auditoria

2.3.1 Origem e evolução

O surgimento da auditoria está atrelado à necessidade de confirmação por parte de terceiros (investidores, proprietários etc.) quanto às informações econômico-financeiras divulgadas pelas empresas. Trata-se de uma especialização da contabilidade, já que esta foi desenvolvida para auxiliar e informar o administrador. A evolução da auditoria está fortemente relacionada à evolução da própria contabilidade.

Existem provas arqueológicas que mostram verificações de registros realizadas entre a família real de Urukagina e o templo sacerdotal sumeriano há mais de 4.500 anos antes de Cristo. Registros de normas de auditoria foram encontrados no livro de Arthasastra, de Kautilya, na Índia. Nas cartas a Trajano (97-117 d.C), escritas por Plínio, o jovem (61-112 d.C.), existem relatos de auditorias realizadas nas províncias romanas. No ano de 977 d.C., na obra de Abu-Abdallah Al-Khawarismi, denominada *Mafatih Al-Ulum* (As chaves da ciência) existem referências sobre práticas de revisão anteriores que mesmo naquela época já teriam sido consideradas “tradicionalis” (SÁ, p. 21-23).

Os registros históricos comprovam que a importância da atividade de auditoria, é reconhecida há séculos.

A auditoria de empresas teve início em legislação britânica promulgada durante a Revolução Industrial (século XIX). Com o advento da economia de escala e o aumento de tamanho das empresas surgiram os administradores profissionais e os proprietários nem sempre faziam parte do dia-a-dia das operações. As auditorias começaram a ser realizadas pelos próprios acionistas e após a alteração da legislação permitiu-se que outras pessoas as realizassem (BOYNTON, 2002 p. 34-35).

O impulso maior da profissão se deu com a criação da SEC, em 1934, nos Estados Unidos, quando as empresas com ações em Bolsa de Valores foram obrigadas a utilizar o serviço de auditoria para conferir maior credibilidade às suas Demonstrações Contábeis.

No Brasil, a evolução da auditoria relaciona-se principalmente com a instalação de empresas internacionais de auditoria independente em razão das subsidiárias de empresas estrangeiras que aqui se instalaram e precisavam ter suas demonstrações contábeis auditadas para conforto da matriz. Em termos de legislação e também quanto ao uso da nomenclatura “auditor independente”, destaca-se a legislação do Banco Central do Brasil, a partir de 1965.

Em 1976 a Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/76) determinou que as demonstrações contábeis das companhias abertas fossem auditadas por auditores independentes registrados naquela entidade, fortalecendo a profissão no Brasil. Merece destaque, com relação às normas da CVM, a Instrução 308 de 14.05.1999 que dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente.

O Conselho Federal de Contabilidade já emitiu diversas normas relativas à profissão. Primeiramente, a Resolução 321/72 aprovando as normas e procedimentos de auditoria propostas pelo então IAIB - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, atualmente chamado Ibracon - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. A partir de 1997 foram emitidas diversas normas de auditoria, tanto técnicas como da pessoa do auditor. Nos anos de 2009 e 2010, porém, importantes normas foram emitidas, como parte de um trabalho de convergência das normas brasileiras para as normas internacionais de auditoria.

2.3.2 Definição

Como ensina Peters (2007, p. 49) “Auditar é uma função essencial para a fidúcia das relações empresariais”.

Etimologicamente o termo *auditoria* tem origem na palavra latina *audire* que significa “ouvir”. A tradução feita pelos ingleses como *auditing* designava o conjunto de procedimentos técnicos para a revisão dos registros contábeis.

Essa origem é relatada por Attie (1998, p. 27) que explica que o termo *auditor* em português é perfeitamente representado pela origem latina (aquele que ouve, o ouvinte), mas na realidade provém da palavra inglesa *to audit* (examinar, ajustar, corrigir, certificar).

Atualmente, prevalece sentido mais amplo ao termo, que consiste na ação independente de se confrontar uma determinada condição com um critério preestabelecido, que se configura como a situação ideal, para que se possa opinar ou comentar a respeito. É a comparação imparcial entre o fato concreto e o desejado, como o intuito de expressar uma opinião ou de emitir comentários, materializados em relatórios de auditoria (ARAÚJO 2008, p. 15).

O termo auditoria possui diversas definições.

Auditoria é uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil, visando a apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza aziendal, pública ou privada, quer ocorridos, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados. (SÁ 2002, p. 25).

Hernandez Perez Junior (2004, p. 12) trata do conceito de Auditor:

Auditor é o profissional que, possuindo competência legal como contador e conhecimentos em áreas correlatas, como tributos, modernas técnicas empresariais e outras, aliados aos conhecimentos de normas e procedimentos de auditoria, procurará obter elementos de satisfação que o levem a fundamentar e a emitir opinião sobre o objeto de estudo (sistemas de controles internos, demonstrações contábeis etc.).

As funções do auditor, hoje, vão muito além do tradicional conceito de fiscalização. Além de averiguar e detectar eventuais falhas nos sistemas de controle e no plano de organização, o auditor preocupa-se também com a manutenção desses sistemas de forma que as não-conformidades sejam minimizadas, atuando de modo preventivo e apresentando sugestões para eventuais desvios (aplicação do conceito de qualidade total).

O fato de a auditoria ser uma especialização contábil também é ressaltado na definição de Attie (1998, p. 25) segundo o qual “a auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”.

O termo auditoria é utilizado em conexão com uma ampla gama de atividades em nossa sociedade.

O Report of the Committee on Basic Auditing Concepts of the American Accounting Association (Accounting Review, v. 47) define auditoria como um processo sistemático de obtenção e avaliação objetivas de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para aquilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a usuários interessados.

Vários atributos incluídos nessa definição merecem comentários especiais:

Processo sistemático dá uma conotação de uma série de passos ou procedimentos lógicos, estruturados e organizados. Normas de Auditoria Geralmente Aceitas estabelecidas pelo Conselho de Normas de Auditoria (Auditing Standards Board – ASB) fornecem orientação profissional sobre o processo.

Obtenção e avaliação objetivas significa exame da fundamentação das afirmações e avaliação criteriosa dos resultados, sem vieses ou concepções favoráveis ou desfavoráveis sobre o indivíduo (ou entidade) que faz as afirmações.

Afirmações a respeito de ações e eventos econômicos são as representações feitas pelo indivíduo ou entidade – o objeto da auditoria. Afirmações compreendem informações contidas nas demonstrações contábeis, em relatórios operacionais internos e em declarações do Imposto de Renda.

Grau de correspondência refere-se a quão proximamente as afirmações podem ser identificadas com critérios estabelecidos. A expressão de correspondência pode ser quantitativa (falta de determinada quantia em um fundo-de-caixa pequeno, por exemplo) ou qualitativa (adequação ou razoabilidade de demonstrações contábeis, por exemplo).

Critérios estabelecidos são as normas pelas quais as afirmações ou representações são julgadas. Podem ser representados por regras específicas estabelecidas por um órgão legislativo, por orçamentos ou outras medidas de desempenho estabelecidas pela administração ou por Princípios Contábeis Geralmente Aceitos (PCGA) estabelecidos pelo Financial Accounting Standards Board (FASB) e outras entidades que têm caráter “oficial” na profissão.

Comunicação dos resultados materializa-se em parecer por escrito que indica o grau de correspondência entre as afirmações e os critérios estabelecidos, o qual aumenta ou diminui a credibilidade das afirmações.

Usuários interessados são indivíduos que utilizam os resultados da auditoria. Em um ambiente de negócios, compreendem acionistas, administração, credores, agências governamentais e o público em geral (BOYNTON et al 2002 p.30-31).

2.3.3 Tipos de auditoria

A partir das características e definições de auditoria podem ser determinados os principais tipos de auditoria existentes. Todavia, a literatura aponta para classificações feitas de várias formas diferentes, de acordo com o autor estudado.

A classificação segundo Boynton et al (2002, p. 31-32) é a seguinte:

a) Auditoria de demonstrações contábeis

Auditoria de demonstrações contábeis envolve a obtenção e avaliação de evidências a respeito das demonstrações contábeis de uma entidade, para emissão de opinião sobre sua apresentação (se está adequada de acordo com a Estrutura Conceitual / princípios contábeis aplicáveis).

b) Auditoria de Compliance

Auditoria de compliance envolve obtenção e avaliação de evidências para determinar se certas atividades financeiras ou operacionais de uma entidade obedecem a condições, regras ou regulamentos a elas aplicáveis. Nesse tipo de auditoria, os critérios estabelecidos podem originar-se de várias fontes.

c) Auditoria operacional

Uma auditoria operacional envolve obtenção e avaliação de evidências a respeito da eficiência e eficácia das atividades operacionais de uma entidade, em comparação com objetivos estabelecidos. Esse tipo de auditoria algumas vezes é denominado auditoria de desempenho ou auditoria gerencial. Pareceres referentes a auditorias dessa natureza geralmente contemplam não somente avaliação da eficiência e da eficácia, mas também recomendações para aperfeiçoamento. Quando realizadas por empresas de auditoria, essas auditorias muitas vezes envolvem pessoas do departamento de consultoria ou indivíduos que conheçam o setor de atividade em questão, além de auditores.

Araújo (2008, p. 21-23) classifica a atividade de auditoria da seguinte forma:

a) Quanto ao campo de atuação

- Auditoria governamental – é o tipo de auditoria que está voltada para o acompanhamento das ações empreendidas pelos órgãos e entidades que compõem a administração direta e indireta das três esferas de governo
- Privada – é a auditoria cuja atuação se dá no âmbito das entidades que objetivam o lucro, de maneira geral.

b) Quanto à forma de realização

- Interna – é a auditoria realizada por profissionais vinculados à entidade auditada. Além das informações contábeis, preocupam-se também com os aspectos operacionais.
- Externa (ou independente) – é a auditoria realizada por profissionais qualificados, que não são empregados da administração auditada, com o objetivo precípua de emitir

opinião independente, com base em normas técnicas, sobre a adequação ou não das demonstrações contábeis.

c) Quanto ao objetivo dos trabalhos

- Contábil ou financeira – representa o conjunto de procedimentos técnicos aplicados de forma independente por um profissional habilitado, segundo normas preestabelecidas, com o objetivo de emitir uma opinião sobre a adequação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto;
- Operacional ou de otimização de recursos – é a auditoria que objetiva avaliar o desempenho e a eficácia das operações, os sistemas de informação e de organização, e os métodos de administração; a propriedade e o cumprimento das políticas administrativas; e a adequação e a oportunidade das decisões estratégicas.
- Integrada – também conhecida como *comprehensive audit* ou auditoria de amplo escopo, envolve três aspectos relacionados, mas individualmente distinguíveis no que se refere à *accountability* (obrigação de responder por uma responsabilidade conferida), quais sejam: exame de demonstrações contábeis ou financeiras; exame de conformidade com as autorizações ou exame da legalidade; e exame de economicidade, eficiência e eficácia na gerência dos recursos públicos ou privados.

Mesmo a classificação acima mencionada não esgota o tema. Existem diversas outras possibilidades, dentre as quais vale citar:

a) Auditoria de Processos Organizacionais

Dias (2008, p. 1-10) define o trabalho do auditor na análise de processos operacionais, de forma ampla, como segue:

Uma atividade de avaliação independente de assessoramento à alta gestão da empresa, que visa à avaliação dos sistemas de controles envolvidos e verificação dos procedimentos e das normas alocados no desenvolvimento do negócio exercício, atentando para o desempenho operacional e para a eficácia obtida por suas áreas produtivas, considerando planos de metas, macroobjetivos e políticas definidas pela organização.

b) Auditoria Baseada em Risco (ABR)

Segundo Castro (2008, p. 178-180) a Auditoria Baseada em Risco (ABR) busca direcionar o foco do trabalho a fim de avaliar as tendências e as condições que a entidade possui para atingir seus resultados. A ABR exige mudança de perfil e de foco dos auditores, que, tradicionalmente, são preparados para avaliar processos e ações do passado. O auditor precisa conhecer e utilizar técnicas não relacionadas à sua formação acadêmica tradicional, principalmente de planejamento e orçamento, com seus sistemas e indicadores.

O termo *risco* pode ser compreendido como situação que possa impedir o alcance dos objetivos institucionais ou operacionais. Os riscos em que a auditoria interna pode agregar valor para os dirigentes estão nos aspectos relacionados às informações com que os gestores tomam decisões.

O universo de risco pode ser desdobrado em três níveis:

- riscos relacionados ao ambiente externo: riscos políticos; riscos econômicos; riscos tecnológicos; riscos legais; riscos ambientais etc.;
- riscos relacionados ao ambiente operacional: riscos de produção; riscos da capacidade operacional; riscos do patrimônio físico etc.;
- riscos relacionados com informações: falta ou má qualidade das informações para o processo decisório.

Para estabelecer o grau de priorização dos trabalhos da auditoria, utilizando a filosofia do risco, devem ser analisados os seguintes fatores:

Materialidade: importância relativa ou representatividade do valor ou do volume dos recursos envolvidos, isoladamente, ou em determinado contexto.

Relevância: aspecto ou fato considerado importante, ainda que não seja, economicamente, significativo para o alcance dos objetivos da entidade.

Criticidade: fragilidade identificada nos controles internos, que pode ser considerada risco.

Após a relação e classificação dos fatores de risco, deve ser estabelecido o grau de impacto e a probabilidade de sua ocorrência, tais como:

- impacto: alto, médio, baixo;
- probabilidade: alta, média, baixa.

Em seguida, identifica-se a tendência de cada risco:

- estável: nada tem mudado no tempo;
- crescente: pelo aumento das atividades; e
- decrescente: pela implementação de novos sistemas ou controles.

A implementação da Auditoria Baseada em Riscos representa uma significativa mudança na forma de atuação e na finalidade das auditorias, que passam a avaliar as ações ao longo de um processo e identificar o impacto futuro das mesmas. Esse tipo de auditoria leva em conta as informações do mundo exterior e adota o planejamento e o orçamento nos trabalhos diários, quase sempre esquecidos pelas auditorias. No entanto, a grande contribuição que traz são as opiniões sobre projeções futuras, o que obriga contadores e auditores a incorporar instrumentos pouco usuais em sua formação profissional.

c) Auditoria fiscal

A auditoria fiscal ou tributária pode ser realizada em conexão com a auditoria de balanço (suporte à opinião do auditor), como parte de processos de fusões ou aquisições, auditorias especiais (levantamentos específicos) e perícias.

Segundo Andrade Filho (2005, p. 1-3) uma auditoria pode ser definida genericamente como qualquer forma de verificação de conformidade de ações ou omissões com padrões (regras e princípios) predeterminados. Na área tributária uma auditoria pode ser interna ou externa, ambas com a mesma finalidade de verificação do cumprimento da legislação tributária aplicável à atividade da entidade.

d) Auditoria de Qualidade

A auditoria de qualidade é explicada por da seguinte forma:

Interna ou de primeira parte: os membros de uma organização auditam sua própria organização;
De segunda parte: um cliente audita um fornecedor em algum ponto na cadeia de suprimento (isto é, seu cliente auditando você ou você auditando seu fornecedor);
De terceira parte: essa auditoria é feita geralmente com a finalidade de certificação por representantes de organizações independentes (O'HANLON, 2009, p. 38).

Na visão do autor a necessidade dos auditados em todos os processos é sempre decorrente do fato de que o auditor agrega valor. Para ele, “é necessário enfatizar tanto a adequação e a eficácia do sistema quanto à aderência aos procedimentos ou aos documentos do processo”.

e) Auditoria ambiental

Campos e Lerípio (2009, p. 8) definem auditoria como um “processo sistemático, que deve ser sempre documentado e que visa avaliar evidências encontradas, com intuito de concluir se estas evidências constituem conformidades ou não-conformidades em relação ao padrão adotado como referência”.

A classificação das auditorias é bastante ampla:

- Quanto à aplicabilidade: primeira, segunda e terceira partes;
- Quanto ao tipo: auditoria ou análise crítica ambiental; conformidade (*compliance*); Fase I e Fase II; aquisição, fusão e alienação (*due diligence*); Sistema de Gestão Ambiental (pré-certificação ou auditoria inicial; certificação; manutenção; recertificação); auditoria de questões isoladas ou de desempenho (auditoria de atividade; auditoria de processo; auditoria de questões emergentes).
- Quanto à execução: auditoria interna; auditoria externa.

2.3.4 Normas de auditoria

A atividade de auditoria no Brasil é uma prerrogativa dos contadores e, como tal, é regulada pelo Conselho Federal de Contabilidade. A estrutura de normas de contabilidade está na Resolução CFC n. 1.298/10 que dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade (ver Anexo 1)

As Normas Brasileiras de Contabilidade referem-se ao Código de Ética Profissional do Contabilista, Normas de Contabilidade, Normas de Auditoria Independente e Asseguração, Normas de Auditoria Interna e Normas de Perícia. As normas são divididas em NBC P (normas profissionais) e NBC T (normas técnicas).

As normas de auditoria são identificadas pela letra A, por exemplo, NBC PA ou NBC TA, significando, respectivamente, as normas profissionais e técnicas de Auditoria Independente e Asseguração. O termo Asseguração é um neologismo equivalente ao termo inglês *Assurance* (algumas vezes traduzido como “segurança”).

As normas técnicas especificamente aplicáveis aos trabalhos de auditoria e asseguração, além de respeitar o Código de Ética Profissional, são assim divididos:

a) Normas de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica – NBC TA

São as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Auditoria convergentes com as Normas Internacionais de Auditoria Independente emitidas pela IFAC;

b) Normas de Revisão de Informação Contábil Histórica – NBC TR

São as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Revisão convergentes com as Normas Internacionais de Revisão emitidas pela IFAC;

c) Normas de Asseguração de Informação Não Histórica – NBC TO

São as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Asseguração convergentes com as Normas Internacionais de Asseguração emitidas pela IFAC;

d) Normas de Serviço Correlato – NBC TSC

São as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas aos Serviços Correlatos convergentes com as Normas Internacionais para Serviços Correlatos emitidas pela IFAC;

O quadro abaixo resume essas informações:

Quadro 2 – Normas Profissionais

Auditoria e Asseguração			
Normas profissionais do auditor independente – NBC PA			
NBC TA	NBC TR	NBC TO	NBC TSC

Fonte: Adaptado de Longo (2011 p. 7)

De forma resumida, as normas atendem aos seguintes objetivos:

- a) Auditoria de informações históricas – aplicação das NBC TAs (Auditoria) e o relatório será de Asseguração Razoável;
- b) Revisão de informações históricas – aplicação das NBC TRs (Revisão) e o relatório será de Asseguração Limitada;
- c) Trabalhos de auditoria ou revisão de informações não históricas – aplicação das NBC TOs (Outros trabalhos de asseguração).

Em 2009, o CFC emitiu a Resolução CFC 1202/09 que aprova a NBC TA 02 – Estrutura Conceitual de Asseguração.

Um trabalho de Asseguração significa um trabalho no qual o auditor independente expressa uma conclusão com a finalidade de aumentar o grau de confiança dos usuários previstos, que não seja a parte responsável, acerca do resultado da avaliação ou mensuração de determinado objeto de acordo com os critérios aplicáveis. A norma apresenta as diferenças de um trabalho de asseguração razoável ou asseguração limitada e as diferenças entre elas, como resumido no quadro abaixo:

Quadro 3 – Asseguração razoável x Asseguração limitada

Tipo de trabalho	Objetivo	Procedimentos de obtenção de evidência	Relatório de Asseguração
Trabalho de asseguração razoável	Reduzir o risco do trabalho de asseguração razoável a um nível aceitavelmente baixo nas circunstâncias do trabalho, como base para forma positiva de expressão da conclusão do auditor independente	É obtida evidência adequada e suficiente como parte de processo de trabalho sistemático e repetitivo que inclui: <ul style="list-style-type: none"> • entendimento das circunstâncias do trabalho; • determinação dos riscos; • resposta aos riscos identificados; • execução de procedimentos adicionais pelo uso de combinação de inspeção, observação, confirmação, recálculo, reexecução, procedimentos analíticos e indagação. Tais procedimentos adicionais envolvem procedimentos substantivos, que incluem, quando aplicável, a obtenção de informação corroborativa e dependendo da natureza do objeto, testes de eficácia operacional dos controles; e • avaliação da suficiência e adequação da evidência 	Descrição das circunstâncias do trabalho e da forma positiva de expressão da conclusão
Trabalho de asseguração limitada	Redução no risco de trabalho de asseguração limitada a um nível aceitavelmente baixo nas circunstâncias do trabalho, mas em que o risco seja maior do que em trabalho de asseguração razoável, como base para forma negativa de expressão da conclusão do auditor independente	É obtida evidência apropriada e suficiente como parte de processo de trabalho sistemático e repetitivo que inclui a obtenção de compreensão do objeto e de outras circunstâncias do trabalho, cujos procedimentos são deliberadamente limitados em relação a trabalho de asseguração razoável.	Descrição das circunstâncias do trabalho e da forma negativa de expressão da conclusão.

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2009)

A norma especificamente aplicável aos trabalhos de assegução de Relatórios de Sustentabilidade é a NBC TO 3000 – Trabalho de Assegução Diferente de Auditoria e Revisão - Resolução CFC n. 1.163/09 (ver Anexo 2). Adicionalmente, são normalmente aplicáveis a esse tipo de trabalho:

- As diretrizes para relatórios de sustentabilidade do Global Reporting Initiative (GRI-G3);
- A Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 15 – Informações de Natureza Social e Ambiental (ver Anexo 3).

3. ESTUDO CRÍTICO DO RELATÓRIO ANUAL DE SUSTENTABILIDADE - 2010 DO BANCO BRADESCO S/A

3.1 Metodologia do estudo

Conforme Gil (2009, p.14-15) um Estudo de Caso pode ser desenvolvido com o propósito de formulação de problemas para uma investigação mais criteriosa e são caracterizados por não serem estudos definitivos, já que visam subsidiar a realização de pesquisas futuras.

A abordagem metodológica de estudo de caso foi utilizada para permitir a análise crítica do Relatório de Sustentabilidade do Banco Bradesco S/A. O estudo tem por objetivo trabalhar com um caso real tal como ocorre na realidade, permitindo expor seus aspectos mais significativos e um conhecimento mais profundo do relatório emitido pelos auditores sobre os Relatórios de Sustentabilidade.

As grandes empresas têm apresentado Relatórios de Sustentabilidade. Os auditores emitem relatório sobre essas informações que, por sua natureza, combinam informações históricas e não históricas, além de informações advindas de áreas diversas, não necessariamente preparadas pela contabilidade. Dessa forma, surgem os questionamentos:

- A estrutura conceitual adotada por uma das maiores instituições financeiras do Brasil atende à necessidade de informações dos usuários previstos?
- Como estão estruturados os relatórios emitidos pelos auditores sobre as informações de natureza social e ambiental (Relatórios de Sustentabilidade)?
- O tipo de relatório emitido é a resposta ideal dos auditores para a necessidade de conferir maior credibilidade às informações divulgadas?

Tendo por objetivo esclarecer parcialmente essas questões, apresentar um caminho para sua solução ou até mesmo gerar novos questionamentos para pesquisas futuras e, também, considerando que o problema central desta pesquisa é a comparação das práticas de elaboração e auditoria de informações e relatórios de sustentabilidade no Brasil e na Europa, o

Relatório de Sustentabilidade do Banco Bradesco S/A foi selecionado para análise, em função da representatividade dessa instituição no cenário nacional.

Com propósito qualitativo e exploratório, o objetivo do trabalho é a análise e discussão do Relatório dos Auditores Independentes. Para análise do Relatório de Asseguração foi feita a leitura integral do citado documento (ver Anexo). Após cada parágrafo do Relatório de Asseguração, quando aplicável, foram feitos comentários ou questionamentos advindos da análise do respectivo parágrafo.

3.2 Análise do Relatório de Asseguração Limitada dos Auditores Independentes

O Relatório dos Auditores Independentes emitido em conexão com os Relatórios de Sustentabilidade do Banco Bradesco (ver Anexo 4) é um Relatório de Asseguração Limitada.

Este fato, por si só, conduz aos seguintes questionamentos:

- Até que ponto os usuários de um Relatório de Sustentabilidade compreendem o que significa “Asseguração” e sua diferença em relação a trabalhos de “Auditoria” e “Revisão”?
- E a diferença entre um relatório de asseguração “limitada” e outro de asseguração “razoável”?

O Relatório do auditor menciona que é responsabilidade da administração do Banco o desenho, implementação e manutenção de controles internos para adequada elaboração e apresentação do Relatório de Sustentabilidade. Nesse sentido, questiona-se:

- O Relatório de Sustentabilidade deveria ser apresentado separadamente ou como parte do Relatório Anual?
- A elaboração do Relatório de Sustentabilidade é tarefa de contadores ou de outros profissionais?
- Em função, principalmente, da necessidade de avaliação de controles internos por parte do auditor, o Relatório de Sustentabilidade poderia ser “auditado” por outros auditores independentes (que não sejam os auditores responsáveis pela auditoria das demonstrações contábeis)?

Com relação à responsabilidade dos auditores, explicitada em outro parágrafo, pode-se indagar:

- O uso da expressão “Asseguração Limitada” transmite uma ideia aceitável sobre o nível de segurança proporcionado pelo trabalho?
- O trabalho poderia ou deveria ser um trabalho de “Asseguração Razoável”? Com relação a esta pergunta cumpre acrescentar que se as informações sobre sustentabilidade fossem apresentadas, por exemplo, em notas explicativas, o auditor teria que examinar as divulgações efetuadas e o nível de asseguração seria o mesmo do exame das demonstrações contábeis (asseguração razoável).

Os critérios adotados para elaboração do Relatório de Sustentabilidade incluem as diretrizes do GRI.

- O auditor independente, na condição de contador, necessitaria do apoio de um especialista para emitir seu Relatório?

Os procedimentos aplicados pelo auditor permitem uma conclusão na forma negativa, isto é, o auditor afirma não haver questão que tenha chegado a seu conhecimento e leve a acreditar que o Relatório de Sustentabilidade não esteja adequado segundo os critérios descritos, nos aspectos “relevantes”.

- Quais os aspectos que podem ser considerados “relevantes” tendo em vista que as informações do relatório são, muitas vezes, de natureza qualitativa? Dependem exclusivamente do julgamento do auditor?

Os procedimentos aplicados são considerados suficientes para permitir um nível de segurança limitada e não contemplam aqueles requeridos para emissão de um relatório de asseguração mais ampla.

- Quais seriam os procedimentos aplicáveis para se obter um nível de asseguração mais ampla?

3.3 Conclusão

A preocupação crescente com aspectos de sustentabilidade é visível, está sendo gradativamente incorporada à estratégia das empresas e é um dos pilares da governança corporativa. O papel do auditor nesse contexto é relevante para dar credibilidade a essas informações, muitas vezes ainda consideradas mero instrumento de marketing.

A elaboração e divulgação de Relatórios de Sustentabilidade pelas empresas ainda é um processo relativamente novo. O trabalho dos auditores independentes sobre esse tipo de informações não é obrigatório, aspecto que deverá ser revisto no futuro.

O formato atual do Relatório de Asseguração emitido em conexão com a divulgação das informações e relatórios de sustentabilidade é genérico, utilizando o mesmo formato de outros serviços de asseguração. Em função da importância do tema para a sociedade e do crescimento do nível de divulgações de caráter socioambiental, o relatório dos auditores independentes poderia seguir outro modelo, preparado especialmente para contemplar as especificidades desse tipo de trabalho.

Os diversos questionamentos levantados e outros que poderiam ainda ser feitos, demonstram que embora algum caminho tenha sido percorrido, há ainda muito campo para desenvolvimento das questões relativas à sustentabilidade empresarial e ao trabalho dos auditores independentes sobre essas questões.

4. PRÁTICAS DE ELABORAÇÃO E AUDITORIA DE RELATÓRIOS DE SUSTENTABILIDADE NO BRASIL E NA EUROPA

A FEE (2008) emitiu o documento *Discussion Paper - Sustainability Information in Annual Reports – Bulding on Implementation of the Modernisation Directive* (Informações sobre Sustentabilidade em Relatórios Anuais – Implementando a Diretriz de Modernização).

As informações deste capítulo, relativas ao modelo europeu, foram obtidas principalmente por meio de tradução livre daquele documento.

4.1 Sustentabilidade: o modelo ideal europeu

4.1.1 Introdução

Em 18 de junho de 2003 foi emitida a Diretriz 2003/51/CE do Parlamento Europeu e do Conselho da União Europeia (Conselho). Por meio do referido documento, conhecido como “Diretriz de Modernização”, foram alteradas disposições anteriores constantes das Diretrizes 78/660/CEE (Quarta Diretriz), 83/349/CEE (Sétima Diretriz), 86/635/CEE e 91/674/CEE do Conselho. Essas Diretrizes são relativas às contas anuais e às contas consolidadas de certas formas de sociedades, bancos e outras instituições financeiras e seguradoras.

A Diretriz de Modernização demonstra o compromisso da Europa com a transparência e a alta qualidade dos relatórios financeiros e com a consistência de sua aplicação no âmbito da União Europeia. A Diretriz de Modernização aprimorou as exigências sobre o relatório anual no sentido de incluir informações não financeiras relacionadas com questões de meio-ambiente e recursos humanos quando relevantes para o entendimento do desempenho do negócio.

A pesquisa realizada pela FEE (2008) demonstra que as exigências decorrentes do novo texto do Artigo 46 foram seguidas pelos países membros tanto por meio de leis e normas contábeis nacionais, como por instrumentos não obrigatórios, tais como recomendações ou

guias de implementação. Os 21 países pesquisados implementaram os quatro elementos especificados no Artigo 46 que são:

- a. O relatório deverá conter, ao menos, uma clara exposição da evolução dos negócios e do desempenho e posição da entidade, bem como uma descrição dos principais riscos e incertezas com que se defronta;
- b. Essa exposição deve consistir numa análise abrangente e equilibrada da evolução dos negócios, adequada ao tamanho e complexidade de sua atividade.
- c. Na extensão necessária para a compreensão da evolução dos negócios, desempenho e posição da entidade, a análise deve incluir indicadores relevantes de desempenho financeiro e, quando apropriado, indicadores-chave não financeiros, relevantes para as atividades específicas da entidade, incluindo informações relacionadas com o meio-ambiente e recursos humanos;
- d. Ao fornecer essa análise, o relatório anual deve, quando apropriado, incluir referências e explicações adicionais aos montantes reportados nos relatórios anuais.

4.1.2 Sumário executivo: principais recomendações da União Europeia (FEE, 2008)

Alguns países como França, Holanda e Áustria fornecem guias adicionais para implementação da legislação. Onze países membros da União Europeia possuem outras leis e regulamentos relevantes sobre o assunto.

A pesquisa exploratória da FEE (2008) que investigou as boas práticas adotadas pelas entidades europeias indica que as entidades tendem a apresentar mais informações sobre seu desempenho, seguidas por políticas adotadas e descrição de suas atividades. Uma quantidade menor de informações é fornecida com relação a atividades de monitoramento, descumprimentos (*non-compliance*), canais de comunicação, expectativas futuras e riscos. Com relação aos temas que as entidades reportam, informações sobre práticas trabalhistas são

relativamente freqüentes. As informações menos vistas são as de cunho social, direitos humanos e responsabilidades sobre o produto.

As grandes diferenças em conteúdo e ausência de informações não financeiras nos relatórios anuais sugerem que as entidades ainda estão desenvolvendo práticas a respeito do que divulgar para fornecer uma visão apropriada da evolução e desempenho de seus negócios.

Ao identificar o tipo de informação não financeira, particularmente de sustentabilidade, que pode ser incluída no Relatório Anual, os conceitos de relevância e materialidade exercem papel relevante. A materialidade é considerada no contexto de outras características qualitativas da informação, especialmente relevância e representação adequada. Os julgamentos de materialidade são feitos no contexto da natureza e montante de cada item, assim como da situação da entidade. A materialidade tem conotações diferentes nos contextos de sustentabilidade e dos relatórios financeiros. Para que informações sobre sustentabilidade sejam incluídas nos relatórios anuais, orientações adicionais poderiam ajudar a decidir o que constitui informação relevante e como selecionar indicadores de desempenho, especialmente porque um crescente número de entidades combina suas informações sobre sustentabilidade com as demonstrações contábeis.

Entre as principais mensagens e recomendações da FEE (2008), encontram-se:

a) Integração da sustentabilidade ao modelo de negócios

É cada vez mais reconhecido o fato de que o desenvolvimento sustentável é um processo, o qual é indispensável para que um negócio seja confiável e preserve sua continuidade. A sustentabilidade não deveria ser uma política segregada e, sim, estar integrada à estratégia da entidade e ao modelo de negócios.

b) Aumento da conscientização e promoção das melhores práticas

Dividir idéias e conhecimentos é um importante elemento para um progresso adicional ao se fazer divulgações sobre sustentabilidade nos relatórios anuais. É por meio da identificação de boas práticas entre os países que poderá haver um progresso real no sentido

de obtenção de uma melhor divulgação de aspectos não financeiros. Ao promover a conscientização, por meio da educação e cooperação, bem como na assistência às entidades, a profissão contábil pode contribuir para uma melhor compreensão das mudanças requeridas pela sociedade e o impacto de informações não financeiras sobre o desempenho das entidades.

A Comissão Europeia sempre foi ativa no sentido de promover um comportamento adequado relacionado com as práticas de divulgação, mesmo antes da Diretriz de Modernização que tornou obrigatória a divulgação pelas entidades. Acredita-se que a Comissão Europeia poderia ser ainda mais proativa. A Comissão Europeia poderia, por exemplo, dar suporte a pesquisas que analisem como as informações sobre sustentabilidade são integradas ao relatório anual das entidades ou facilitar encontros regulares para monitorar como as entidades estão lidando com a transparência e descrever as experiências nacionais a esse respeito.

A análise de uma seleção de entidades espalhadas pelos países membros da união européia, conhecidas por suas boas práticas na área de sustentabilidade, mostra que as divulgações podem ser aprimoradas. Os relatórios precisam entrar no espírito da Diretriz de Modernização e não somente limitarem-se ao que está escrito. Uma Estrutura geral que identifique tópicos relevantes para serem incluídos e a conexão entre indicadores de desempenho financeiros e não financeiros poderiam ser úteis no aumento da transparência sobre sustentabilidade nos relatórios anuais. Adicionalmente, as entidades poderiam usar um modelo do tipo “cumprir ou explicar” e justificar porque questões de meio ambiente ou sustentabilidade não são relevantes para elas naquele caso e, portanto, não precisariam ser divulgadas no relatório anual.

A análise das divulgações mostrou que, em muitas entidades, um relatório anual em separado não é evidente. Frequentemente as informações sobre sustentabilidade são parte do relatório da administração ou de uma análise operacional ou financeira. Também se observou que um grande número de entidades integra o relatório financeiro e de sustentabilidade em um só relatório. Relatórios integrados podem passar a ser mais importantes ao longo do tempo.

c) Identificação de Indicadores-chave de Desempenho

A divulgação de questões de sustentabilidade no relatório anual simplesmente fornecendo referência cruzada para o relatório de sustentabilidade em separado não é suficiente. Uma descrição das principais questões e respectivos indicadores-chave de desempenho financeiro e não financeiro visto sob o aspecto de sustentabilidade precisa ser incluído no relatório financeiro. Quando possível, deve ser fornecida uma referência aos montantes registrados nas demonstrações contábeis, incluindo as notas explicativas.

As entidades devem descrever os indicadores-chave de desempenho relevantes para seu negócio. O relatório anual é preparado de uma perspectiva financeira. Entretanto, referir-se a questões de sustentabilidade pode introduzir um contexto diferente e outra percepção de relevância e materialidade comparada com a perspectiva financeira levando-se em consideração um longo horizonte de tempo e diferentes localidades, e ao olhar além do aspecto financeiro, para o impacto em um amplo grupo de partes interessadas (*stakeholders*). Divulgações sobre indicadores-chave de desempenho em sustentabilidade trazem uma nova dimensão para o relatório anual que é muito bem-vinda. Uma entidade precisa indicar como os indicadores-chave de desempenho são selecionados e como sua importância foi determinada (critérios de seleção).

d) Asseguração (*assurance*)

Em alguns países o relatório anual faz parte de uma auditoria completa, e não somente de uma verificação da consistência das informações. Isso pode gerar questionamentos com relação às possibilidades de se auditar informações sujeitas a julgamento e subjetivas por natureza. Quaisquer recomendações concernentes a boas práticas e exemplos de boas práticas devem levar em consideração as possibilidades de serem auditadas e verificadas ao se sugerir divulgações.

e) Divulgações recomendadas

O resultado da análise de relatórios anuais de entidades reconhecidas por suas “boas práticas” fornecem uma lista de elementos relacionados com sustentabilidade que são

consideradas divulgações úteis nos relatórios anuais para aumentar a transparência em aspectos de sustentabilidade. Essa revisão dos relatórios foi completada por exercícios de julgamento, experiência e referência para a literatura relevante sobre essa área. Isso resultou nos seguintes aspectos de divulgação recomendados:

- Política de sustentabilidade, incluindo como esta se conecta ao modelo de negócios;
- Oportunidades de negócio oriundas das respostas às questões envolvendo sustentabilidade;
- Gerenciamento de risco com relação às questões de sustentabilidade, por exemplo, mudanças climáticas;
- Pesquisa e desenvolvimento com relação à sustentabilidade, por exemplo, tecnologia limpa;
- Envolvimento das partes interessadas (*stakeholders*), incluindo as bases para identificação e seleção das principais partes interessadas, a abordagem para consulta a essas partes interessadas, o tipo de informação gerada por discussões sobre o assunto e a origem dessas informações;
- Indicadores-chave de desempenho não financeiro para auxiliar a entidade a definir e mensurar o progresso na direção dos objetivos de sustentabilidade e a base para seleção desses indicadores de desempenho não financeiros;
- Futuros desenvolvimentos: progresso até a data com relação às questões de sustentabilidade e como a entidade vai continuar a investir em sustentabilidade.

4.2 Desempenho dos países

Todos os países escolheram a tradução literal ou próxima à literal do texto da Diretriz de Modernização quando incorporaram o Artigo 46 às suas leis nacionais. A Diretriz de Modernização é aplicável a todas as entidades europeias de médio e grande porte, sem considerar se é uma companhia aberta ou não. Entretanto, os países-membro podem escolher isentar as empresas de porte médio.

Quase todos os países pesquisados usaram das isenções opcionais para isentar empresas de pequeno porte da obrigação de fazer certas divulgações não financeiras. Esta opção não foi considerada por Lituânia, Portugal e Espanha.

Onze dos vinte e um países pesquisados tem outras legislações relevantes, normas e guias de orientação em seus países.

Em todos os países, é obrigatório que o auditor verifique a consistência das informações socioambientais divulgadas no Relatório Anual junto às Demonstrações Contábeis em cumprimento ao estabelecido no Artigo 46. A “verificação de consistência” é requerida pelo Artigo 51 da Quarta Diretriz.

4.3 Informações que estão sendo divulgadas nos relatórios anuais

Os relatórios anuais normalmente são os mais completos emitidos pelas entidades no ano e contêm as demonstrações contábeis obrigatórias, o relatório (parecer) do auditor, comentários da gerência sobre as operações da entidade e perspectivas futuras, entre outras informações. O relatório também pode incluir o relatório da sustentabilidade e divulgações dos responsáveis pela Governança.

A pesquisa realizada pela FEE (2008) recebeu respostas de 76 entidades europeias conhecidas por promover boa divulgação de aspectos socioambientais. O estudo não utilizou um método estatístico adequado para esse fim, apenas selecionou para análise um grupo do qual se esperava a adoção de boas práticas.

A análise dos relatórios anuais foi efetuada com o objetivo de verificar como o Artigo 46 da Diretriz de Modernização foi aplicado. O estudo também olhou para tendências de divulgações sobre questões de sustentabilidade nos relatórios anuais dessas entidades que aplicam boas práticas.

O resultado da pesquisa (FEE 2008) enfocou exclusivamente as informações apresentadas nos relatórios anuais, procurando observar se uma informação foi divulgada e, em caso afirmativo, como foi divulgada. A informação foi classificada dentro de um horizonte variável de zero (informação não apresentada) até 4 (item detalhadamente divulgado com metas ou cronogramas e explicações).

A metodologia de avaliação utilizada foi a seguinte:

1. Análise da informação de um grupo selecionado de entidades assumindo-se que essas entidades são as que apresentam as melhores práticas com base nas respostas fornecidas à pesquisa da FEE (2008), distinguindo-se entre divulgações nas demonstrações contábeis e aquelas no Relatório Anual;
2. A Diretriz de Modernização não faz nenhuma exigência com relação ao tipo de indicadores que devem ser incluídos no relatório anual. Em 2008 o UNCTAD-ISAR publicou um guia de Indicadores de Responsabilidade Corporativa a ser divulgado no relatório anual. O Global Reporting Initiative (GRI) publicou um guia para relatórios de sustentabilidade apresentados separadamente, que é regularmente atualizado. Desses recursos disponíveis os tópicos que tinham maior probabilidade de aparecer no relatório anual foram identificados. Eles foram tabulados da seguinte forma:

Quadro 4 – Guia para Relatórios de Sustentabilidade

		GRI	UNCTAD-ISAR
Geral	Relacionamento com as partes interessadas	X	X **
	Governança Corporativa	X	X **
	Gerenciamento de sistemas	X	X **
Desempenho Econômico	Valor econômico gerado e distribuído para as partes interessadas (stakeholders)	X	X**
	Implicações financeiras e outros riscos e oportunidades para as atividades da organização devido a mudanças climáticas	X	
	Compras locais em lugares significativos de operações	X	X
	Impactos econômicos na cadeia de suprimentos	X	X
	Pesquisa e desenvolvimento		X
	Importação e exportação		X
	Total de novos investimentos	X*	X
Desempenho Ambiental	Materiais	X	
	Energia	X	X
	Emissões	X	
	Resíduos	X	X
	Biodiversidade	X	
	Produtos e serviços	X	
Práticas trabalhistas e condições de trabalho	Rotatividade de empregados	X	X
	Total da força de trabalho	X	X
	Salários e benefícios	X*	X
	Acordos coletivos	X	X
	Saúde e segurança no trabalho	X	X
	Dias de trabalho perdidos por acidentes de trabalho, ferimentos e doença	X	X
	Treinamento e educação formal	X	X
Sociedade	Corrupção	X	X
	Doativos	X	X
Direitos Humanos	Abolição do trabalho infantil	X	
	Eliminação de trabalho forçado e escravo (ou análogo)	X	
	Práticas de segurança	X	
Responsabilidade sobre o produto	Saúde e segurança do cliente	X	
	Privacidade do cliente	X	

X* Pequenos ajustes para a pesquisa FEE

XX** Nas recomendações para divulgações adicionais

Fonte: FEE (2008)

As áreas do quadro apresentado foram classificadas como : Políticas (*policy*), Riscos (*risks*), Atividades (*activities*), Desempenho (*performance*), Comunicações (*dialogue*), Monitoramento (*monitoring*), Expectativas futuras (*future expectations*) e Descumprimentos (*non-compliance*).

A pontuação atribuída às informações encontradas no relatório anual, de zero até quatro, foram as seguintes:

4	Divulgado extensivamente com metas, cronogramas e explicações
3	Divulgado com exemplos e Indicadores-chave de desempenho, mas sem metas ou cronogramas
2	Divulgado brevemente com referência ao tópico ou indicador sem explicações adicionais
1	Não divulgado com explicações adicionais
0	Não divulgado e sem explicações adicionais

Os principais resultados são os sumarizados nos gráficos apresentados na sequência. Em geral a maior parte das informações é relativa a informações sobre o desempenho, seguidas de informações sobre as atividades das entidades com relação às questões de sustentabilidade e políticas de responsabilidade social.

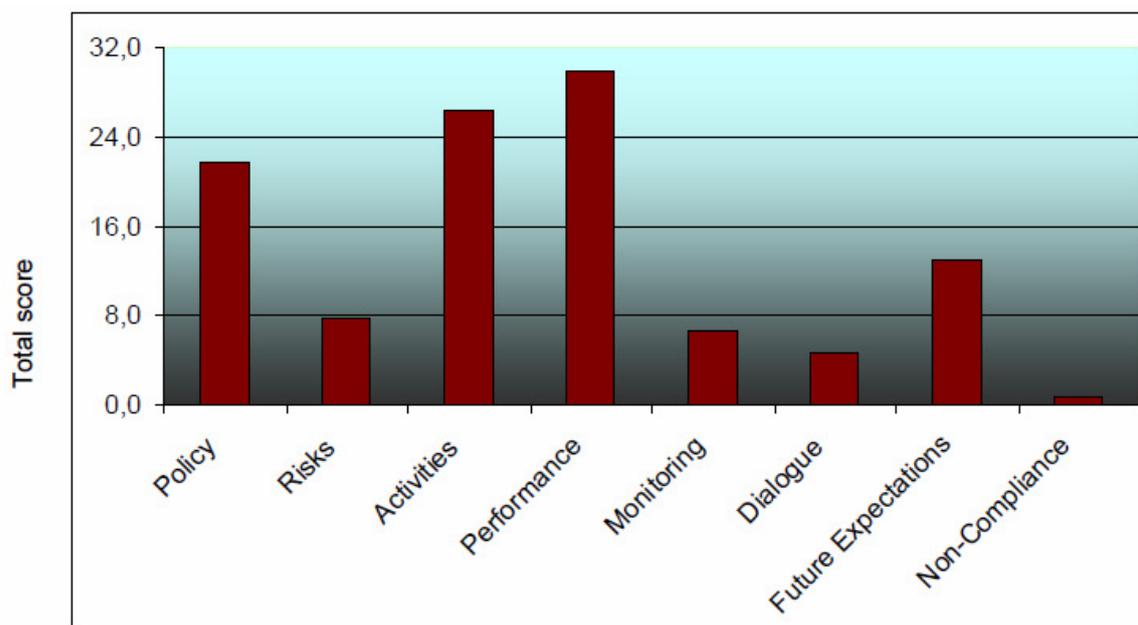


Gráfico 1 – Informações no relatório anual

Fonte: FEE (2008)

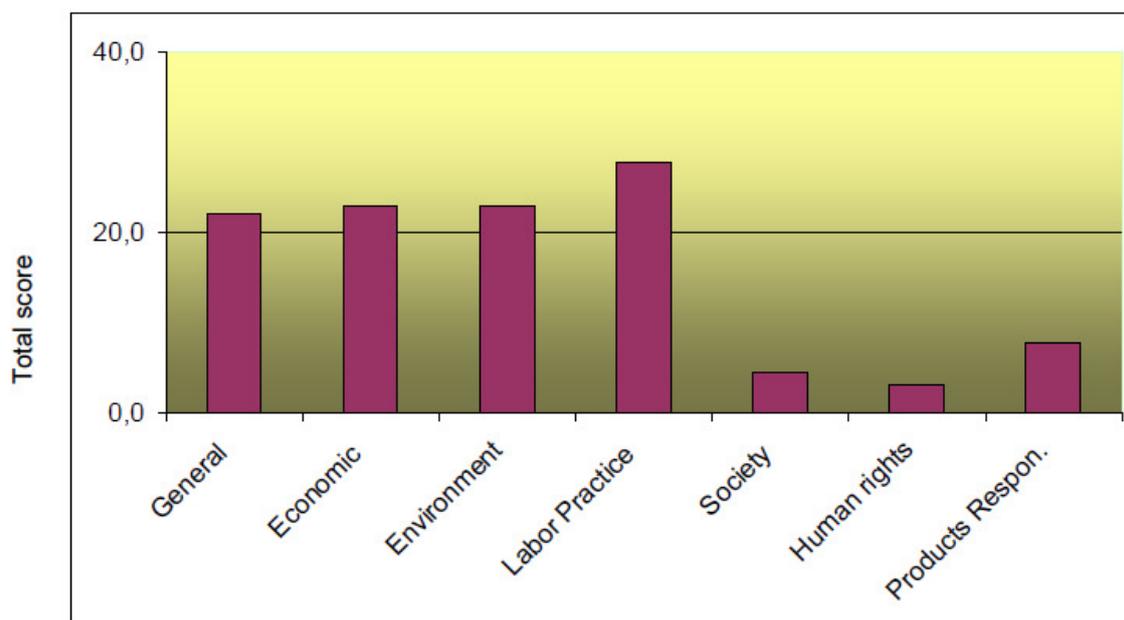


Gráfico 2 – Outras informações no relatório anual

Fonte : FEE (2008)

Legenda: General = geral; Economic = econômico; Environment = ambiental; Labor practice = práticas trabalhistas; Society = sociedade; human rights = direitos humanos; products responsibility = responsabilidades do produto.

Os gráficos mostram que as entidades pesquisadas divulgam mais informações (indicadores específicos, metas mensuráveis) relacionadas ao desempenho, atividades e políticas. Elas fornecem menos informações sobre expectativas futuras, riscos, monitoramento, comunicações e aspectos de descumprimentos.

A FEE entende que de acordo com a perspectiva de sustentabilidade, riscos e expectativas futuras podem afetar também as demonstrações contábeis e fornecem informação relevante para os investidores. As entidades e a profissão contábil deveriam dar maior atenção a esses itens no futuro, em seus relatórios anuais, assumindo que eles são relevantes para os negócios das entidades.

Práticas trabalhistas, ambientais, informações gerais e econômicas parecem ser os temas mais divulgados, uma vez que as questões de sustentabilidade são consideradas nos relatórios,

vários indicadores são fornecidos, metas são elucidadas e explicações claras sobre objetivos e metas são apresentadas.

Entretanto, com relação a práticas trabalhistas e trabalho análogo ao escravo, há um resultado diferente nos itens individuais, em que salários e benefícios e o total da força de trabalho são geralmente divulgados, mas poucas entidades dão detalhes sobre segurança e saúde ocupacionais. Similarmente, com relação ao meio-ambiente, parece que produtos e serviços, energia e resíduos são melhor e mais frequentemente divulgados do que informações sobre emissões e biodiversidade.

As divulgações não são somente resultantes das normas, da indústria em particular ou do ambiente da entidade, mas também pela cultura e costumes dos países estudados.

4.4 Sumário da análise por países

a) Áustria

A análise dos relatórios anuais de um seletivo grupo de cinco companhias abertas austríacas mostrou que todas as entidades divulgam indicadores-chave de desempenho não-financeiros, mas o conteúdo da informação fornecida difere de uma para outra – dependendo da indústria em que a entidade opera. A extensão das informações fornecidas também varia.

Parte da informação não financeira foi publicada junto ao relatório anual, junto das informações financeiras. Outras informações são publicadas no relatório da administração. Uma entidade entre as cinco divulgou em seu relatório da administração um relatório em separado de sustentabilidade, com divulgações sobre influências do meio-ambiente nos negócios, esforços/atividades relacionadas à proteção ambiental e fóruns para debate.

A informação relacionada com matérias econômicas e relações trabalhistas é predominantemente fornecida em descrições qualitativas em conjunção com parâmetros quantitativos. Somente duas entidades deram algumas informações limitadas sobre questões sociais e responsabilidade sobre os produtos, mas nenhuma relatou algo sobre direitos humanos. Duas entre as cinco entidades fizeram divulgações sobre sistemas de

monitoramento e fóruns de debate. Expectativas futuras específicas não foram divulgadas, assim como não foram divulgadas informações sobre descumprimentos (por exemplo, violação de leis e condenações).

As entidades selecionadas estão fazendo esforços para fornecer indicadores-chave não financeiros em seus relatórios anuais. As informações fornecidas em certas áreas do relatório da administração poderiam estar mais bem apresentadas dentro dos relatórios anuais.

b) República Checa

Os cinco relatórios anuais analisados na República Checa (três de 2007 e dois de 2006) exibiram práticas diversas com relação à extensão de informações sobre sustentabilidade. Dois relatórios forneceram um respeitável volume de informações sobre responsabilidade social, outras duas forneceram informações sobre sustentabilidade, principalmente relacionadas a tópicos selecionados na área social e ambiental e um relatório incluiu apenas informações limitadas sobre sustentabilidade. Entretanto, nenhum relatório forneceu informações sobre direitos humanos e informações sobre implicações econômicas num sentido mais amplo (isto é, macroeconômico) são muito limitadas. Em contraste, todos os relatórios analisados cobrem patrocínios e doações.

As informações sobre questões de sustentabilidade são de fácil identificação para os leitores, pois os cabeçalhos das seções em sua maioria fazem referência à sustentabilidade.

c) Dinamarca

Nenhum dos cinco relatórios anuais analisados divulgou as informações sobre sustentabilidade requeridas pelo Artigo 46. A informação divulgada refere-se aos acionistas, gerenciamento de riscos e discussões em geral sobre desenvolvimento de produtos e impactos ambientais. Informações quantitativas sobre sustentabilidade raramente são apresentadas no relatório anual.

Em todas as cinco entidades, a informação é divulgada ao longo do relatório em campos específicos por assunto, como ambiental, social, governança corporativa e assuntos do campo

financeiro. A maneira de divulgar informação sobre sustentabilidade difere em relação ao local em que as informações são disponibilizadas no relatório anual. Uma das entidades apresentou as informações em um relatório suplementar no relatório anual. Uma entidade apresentou um relatório à parte, apresentando quase nenhuma informação no relatório anual.

d) França

O nível de informação apresentada pelas entidades francesas analisadas em geral é bom, apesar de elas diferirem significativamente em suas práticas. Em particular, há uma entidade que prepara documentos contábeis realmente impressionantes e um incrível montante de informações socioambientais, incluindo comparações com grandes entidades européias do setor de energia. Essa entidade é altamente efetiva na apresentação de riscos ambientais, custos e benefícios, tanto nos aspectos quantitativos quanto qualitativos. Todas as informações são incluídas no relatório anual e contribuem para fornecer ao leitor uma visão geral da situação da entidade.

As entidades geralmente fornecem as informações requeridas na seção “Desenvolvimento Sustentável” do relatório anual obrigatório, mas limitam suas divulgações aos temas exigidos pela legislação nacional.

As companhias abertas e de grande porte que publicam informações socioambientais, nem sempre adotam uma abordagem sistêmica que permita aos leitores obter uma visão geral da situação e dos problemas enfrentados pela entidade. O leitor tem que fazer as análises e a síntese.

e) Alemanha

As entidades alemãs prepararam dois diferentes relatórios: o relatório anual e o relatório de sustentabilidade. Entretanto, as entidades devem fornecer informações econômico-financeiras e socioambientais em ambos os relatórios.

Em geral, atenção modesta foi dada a algumas informações específicas sobre questões de sustentabilidade, principalmente com relação a passivos e despesas como temas sociais e

ambientais. De modo geral, as informações socioambientais não são divulgadas em notas explicativas às demonstrações contábeis, e sim no relatório da administração ou em relatórios de sustentabilidade em separado.

Todas as demonstrações contábeis foram auditadas e a maioria dos relatórios de sustentabilidade foram revisados (asseguração).

Metade dos relatórios anuais examinados descreve o critério de mensuração aplicado aos temas socioambientais e a maioria deles inclui definições e montantes de investimentos ambientais.

Como nos relatórios anuais, nos relatórios de sustentabilidade a maioria das entidades indicou critérios de mensuração aplicados aos temas socioambientais e montantes de investimentos ambientais.

f) Hungria

O resultado da análise mostrou que as entidades húngaras selecionadas fornecem informações econômico-sociais em seus relatórios anuais, especificamente com relação ao valor adicionado gerado e distribuído para acionistas, pesquisa e desenvolvimento e práticas trabalhistas. Algumas entidades também fazem divulgações sobre o sistema gerencial e expectativas futuras com relação à economia e a novos investimentos. São fornecidas menos informações quantitativas econômico-financeiras e socioambientais. As entidades tendem a fornecer informações de modo descritivo.

Uma entidade divulgou informações sobre questões ambientais, mas forneceu uma indicação de que informações ambientais são divulgadas em um relatório em separado.

g) Itália

As entidades italianas analisadas fornecem informações financeiras e socioambientais em duas diferentes áreas dos relatórios, dando preferência a incluir as informações sobre sustentabilidade em relatório segregado apresentado voluntariamente.

Na maior parte dos casos, informações socioambientais em separado não foram apresentadas nos relatórios anuais: todas as entidades analisadas forneceram essas informações segregadamente em relatórios de sustentabilidade. Informações relativas a temas sociais e ambientais são particularmente fornecidas de forma qualitativa.

Quando incluídas no relatório anual, informações ambientais aparentam não mais do que um conjunto de descrições sobre o assunto, sem referência a qualquer item quantitativo particular nas demonstrações contábeis.

h) Holanda

Na Holanda, todas as entidades analisadas fornecem informações com relação à situação financeira atual e questões socioambientais no relatório anual. Todas as demonstrações contábeis no relatório são auditadas por uma empresa de auditoria e nos relatórios de asseguração uma conclusão sobre a consistência entre o relatório anual e as demonstrações contábeis é fornecida. Adicionalmente, as entidades voluntariamente, fornecem em separado relatórios de sustentabilidade e responsabilidade socioambiental para oferecer informações adicionais para as partes interessadas (stakeholders) mais importantes (um relatório segregado de sustentabilidade e responsabilidade socioambiental não é obrigatório).

Informações sobre questões econômico-financeiras são tanto qualitativas como quantitativas. Todas as entidades divulgam suas expectativas futuras no relatório anual. Há somente três entidades que fazem claras separações de informações econômico-financeiras e socioambientais nos relatórios anuais, como uma seção ou capítulo nomeado responsabilidade socioambiental corporativa.

Informações a respeito de relações trabalhistas e sociais são mais divulgadas qualitativa e quantitativamente. As entidades utilizadas como referência divulgaram informações relacionadas a treinamentos, benefícios e total de empregados. Algumas entidades também apresentaram divulgação adicional a respeito de acidentes ocorridos no ano e taxa histórica e expectativa futura.

Além disso, nove entidades entre dez apresentam divulgações sobre as atividades de comunicação com as partes interessadas mais significativas (*stakeholders*). A Holanda tem por uma perspectiva histórica uma natureza de muito diálogo e que pode ser a razão porque as entidades de certa forma incluem mais informações sobre esse tópico, apesar das divulgações serem feitas de forma descritiva.

i) Noruega

A análise mostra, na comparação entre os países, que as divulgações feitas pelas entidades norueguesas foram particularmente detalhadas em relação às práticas adotadas, ideias sobre perspectivas para o futuro e análise de riscos e desempenho. No diálogo com as partes interessadas (*stakeholders*) são encontradas informações substanciais quando comparadas com outros países.

As informações sobre sustentabilidade requeridas pelo Artigo 46 não são totalmente divulgadas nos relatórios anuais em nenhum dos quatro relatórios anuais pesquisados.

Dois das quatro entidades divulgaram a maior parte das informações requeridas nos relatórios anuais. As outras duas entidades apresentaram uma breve divulgação das informações exigidas. Todas as quatro entidades apresentaram informações adequadas sobre governança corporativa nos relatórios anuais.

Adicionalmente às informações fornecidas nos relatórios anuais, duas entidades forneceram informações sobre sustentabilidade em campos específicos do relatório anual e também em relatório suplementar de sustentabilidade. As outras duas entidades forneceram relatórios de sustentabilidade suplementar ou um relatório ambiental segregado, adicionalmente às informações fornecidas no relatório anual.

Três entidades divulgaram todas ou quase todas as informações requeridas em seus relatórios anuais e relatórios suplementares de sustentabilidade. A quarta entidade que apresentou um relatório ambiental em separado falhou na divulgação adequada de informações sobre sustentabilidade.

j) Espanha

Na Espanha todas as principais entidades analisadas prepararam seus relatórios anuais completos incluindo informações econômico-financeiras e socioambientais. As entidades espanholas realmente atendem às necessidades das partes interessadas (*stakeholders*) em relação às informações e sua disponibilização.

Nos relatórios anuais, informações quantitativas sobre questões sociais e ambientais foram detalhadamente fornecidas. Adicionalmente, em muitos casos as notas explicativas às demonstrações contábeis incluem seções específicas a respeito de gastos ambientais e ativos ambientais. Entretanto, poucos esforços foram feitos para determinar o montante de provisões para riscos ambientais. Nos relatórios anuais a maior parte das entidades apontaram suas estratégias específicas e ações planejadas com o objetivo de implementar uma política de proteção ambiental e preservar a saúde e o desenvolvimento profissional. Em alguns casos as entidades adotaram informações tendo por base um período igual ou maior do que três anos.

k) Suécia

As entidades suecas selecionadas por suas boas práticas têm desempenho destacado em relação a divulgações de sustentabilidade, uma vez que elas fornecem muitas informações gerais e ambientais, como também de práticas trabalhistas, direitos humanos e informações sobre responsabilidades do produto.

Nenhuma das cinco entidades pesquisadas divulgou todas as informações sobre responsabilidade requeridas pelo artigo 46 nos relatórios anuais.

As informações exigidas e divulgadas no relatório anual são em sua maioria o relatório da administração, gerenciamento de riscos e discussões em geral acerca de idéias sobre desenvolvimento de produtos e impactos ambientais. Informação quantitativa raramente é fornecida nos relatórios anuais.

Para todas as cinco entidades, a informação é divulgada ao longo de todo o relatório e em campos específicos como ambiental, sociedade, governança corporativa e finanças.

I) Reino Unido

As empresas do Reino Unido divulgam informações quantitativas sobre desempenho não-financeiro e metade das examinadas alcançou um alto padrão nessas divulgações. Os relatórios são concentrados em análise de risco e na correspondente necessidade de provisões contra custos futuros decorrentes de matérias como: questões ambientais, litígios sociais e ambientais, medição de emissões, desativação de ativos.

Há uma cobertura extensa particularmente da cadeia de suprimentos, conformidade com índices de responsabilidade social do mercado de ações (por exemplo, FTSE 4Good, Dow Jones Sustainability Index, Business in the Community Index), uso de fontes de energia renováveis e gerenciamento de assuntos de responsabilidade social.

4.5 Conclusão do estudo da FEE

A análise revelou significativas diferenças práticas na disposição de divulgar informações não-financeiras no relatório anual, apesar do fato de a maioria dos países ter implementado o Artigo 46 da Diretriz de Modernização de forma literal. Isto pode ter sido causado pela cultura dos negócios, outras leis e regulamentos e conscientização das questões de sustentabilidade na sociedade. Por exemplo, as entidades francesas tendem a divulgar mais detalhada e analiticamente sobre questões trabalhistas por causa de exigências da lei local. As entidades escandinavas e alemãs focam mais em aspectos ambientais. E entidades do Reino Unido fornecem informações detalhadas e abrangentes baseadas na abordagem conhecida como *triple bottom line* (pessoas, planeta e lucros). A análise mostrou que divulgações sobre sustentabilidade também variam significativamente entre os vários setores de atividade.

4.6 Relevância e sustentabilidade

Ao identificar o tipo de informação não-financeira, em particular sobre sustentabilidade, que pode ser incluída no relatório anual, os conceitos de relevância e de materialidade exercem um papel importante. A materialidade é considerada no contexto das outras características qualitativas da informação, especialmente relevância e representação adequada. Julgamentos são feitos no contexto da natureza e do montante de um item, assim como da

situação da entidade. Como os relatórios anuais são cada vez mais utilizados como uma ferramenta geral de comunicação uma consideração chave é o grupo de usuários do relatório anual, bem como o alcance do desempenho a ser considerado. A inclusão efetiva das partes interessadas (stakeholders) é essencial na determinação da materialidade para minimizar o risco de vieses nas decisões de materialidade.

Para que informações sobre sustentabilidade sejam incluídas no relatório anual, orientação adicional é necessária sobre o que constitui informação relevante, especialmente quando um crescente número de entidades combina suas informações sobre sustentabilidade com informações financeiras. A FEE, portanto, é receptiva a guias adicionais e exemplos de boas práticas de divulgação sobre sustentabilidade nos relatórios anuais. A troca de informações sobre boas práticas pode ter um papel importante. Guias de orientação que foram desenvolvidos por alguns países europeus podem formar uma base para guias adicionais na Europa e nos países. A FEE convoca o IASB a considerar o desenvolvimento de um guia mínimo sobre relevância e materialidade a ser incluído no relatório anual incorporando informações sobre sustentabilidade e um conjunto de indicadores relevantes tanto para informações financeiras e de sustentabilidade como parte do projeto de comentários gerenciais do IASB (*IASB Management Commentary Project*).

4.7 Sustentabilidade no Brasil

No Brasil, a norma que trata de informações socioambientais é a NBC T 15 – Informações de Natureza Social e Ambiental, da qual destacamos os seguintes trechos, especialmente quanto ao objetivo da norma, a responsabilidade do contabilista e obrigatoriedade de auditoria:

15.1.1- Esta norma estabelece procedimentos para evidenciação de informações de natureza social e ambiental, com o objetivo de demonstrar à sociedade a participação e a responsabilidade social da entidade.

15.3.2 - As informações contábeis, contidas na Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental, são de responsabilidade técnica de contabilista registrado em Conselho Regional de Contabilidade, devendo ser indicadas aquelas cujos dados foram extraídos de fontes não-contábeis, evidenciando o critério e os controles utilizados para garantir a integridade da informação. A responsabilidade por informações não-contábeis pode ser compartilhada com especialistas.

15.3.3 - A Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental deve ser objeto de revisão por auditor independente, e ser publicada com o relatório deste, quando a entidade for submetida a esse procedimento.

A Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental muitas vezes é apresentada como Balanço Social. A expressão Balanço Social já consagrada no Brasil e em muitos países vem sendo substituída por outra que talvez seja mais genérica, de Relatório de Sustentabilidade, que incluiria o balanço social.

Algumas vezes pode-se ver a expressão completa “Balanço Social Relatório de Sustentabilidade”, assim definida:

Presentemente, pode-se definir Balanço Social como um instrumento de gestão e de informação que visa evidenciar, de forma mais transparente possível, informações contábeis, econômicas, ambientais e sociais do desempenho das entidades, aos mais diferenciados usuários da informação, na busca do desenvolvimento sustentável (TINOCO 2010, p.7).

Conforme mostrou o trabalho da FEE, antes analisado, fica evidente que a Europa alcançou um alto nível de evolução sobre o assunto, apesar de algumas críticas e oportunidades de melhorias para o futuro.

Em relação ao Brasil, o universo de empresas obrigadas que divulgam relatórios de sustentabilidade ainda está restrito a um pequeno universo de grandes empresas (geralmente as companhias abertas) e algumas poucas entidades com atividades filantrópicas que querem divulgar suas ações no campo social, principalmente. Quanto ao aspecto de sua elaboração, muitas críticas são encontradas, como por exemplo:

A divulgação de informação na forma como é feita no Brasil não atende ao preceito básico de evidenciação, registrando basicamente seus eventos operacionais, não captando a inserção das entidades na vida social, a forma como elas se relacionam com seus colaboradores, seus fornecedores, os usuários de seus serviços, o Governo, enfim, os parceiros de suas atividades, os stakeholders.

A crítica a ser feita a essa postura passa pela elaboração e divulgação de relatórios sustentáveis que superem as limitações ortodoxas às quais a contabilidade se mantém presa e permitam relacionar o desempenho econômico-financeiro ao desempenho operacional e social, no contexto do desenvolvimento sustentável, implicando dessa forma explicitar a riqueza gerada pela atividade empresarial e sua distribuição entre seus agentes.

À fotografia da situação patrimonial da empresa tirada pela contabilidade tradicional devem ser adicionadas imagens dinâmicas, que ajudem os usuários da informação a compreender o conteúdo, extensão, significado e perspectivas apontadas pelas

demonstrações contábeis, visando ao desenvolvimento sustentado e sustentável (TINOCO, 2010, p. 8).

A qualidade da informação nos balanços sociais deve levar em conta a possibilidade de comparação com outras entidades. Se isso não for possível em função de deficiências na elaboração dos relatórios há uma conseqüente perda de utilidade dessas informações. A esse respeito e sobre virtudes e defeitos de publicações estudadas, Puppim de Oliveira (2008, p. 182-184) comenta:

Muitos balanços sociais não servem para fazer benchmarking para uma comparação entre empresas ou análise temporal.

[...]

Muitos balanços sociais na realidade parecem material de divulgação comercial da empresa, usando ações socioambientais como uma estratégia de propaganda. Mais do que isso, muitos balanços sociais, da forma como estão sendo publicados, podem ter um efeito contrário na credibilidade da empresa e criar ceticismo em relação à idéia de responsabilidade social, levando, portanto, a uma perda da confiança dos stakeholders diante da empresa. Tal fato pode acontecer quando o balanço social é confuso e mal escrito e as informações são pouco confiáveis, irrelevantes, inconsistentes, incoerentes, pouco detalhadas e sem padronização. Um mau balanço pode indicar que a empresa tem problemas de gestão para busca de informações ou que está tentando fazer uma “maquiagem” socioambiental. Quando a empresa tenta fazer do balanço social somente uma ferramenta de propaganda, na realidade pode estar tendo um efeito de propaganda negativa.

A seguir, modelo de Balanço Social / Relatório de Sustentabilidade e de Indicadores de Desempenho conforme proposição de Tinoco (2010).

O modelo proposto contempla um mínimo de três exercícios sociais e incorpora:

- a) As atividades exercidas pelas entidades;

Surge da necessidade de identificar as atividades geradoras de valor em que as empresas e outras entidades se envolvem mediante o uso de recursos, tais como: pessoas, insumos, máquinas, equipamentos, tecnologia, sistemas informacionais, em suma, capitais fixos e circulantes, bem como ativos intangíveis (ativos humanos etc.).

Inclui os produtos ou serviços que são fabricados, desenvolvidos e vendidos, evidenciando sua distribuição territorial, que pode ser na cidade, estado, país ou no exterior. As vendas realizadas no mercado externo geram divisas necessárias à sobrevivência e à

independência nacional, perante organismos internacionais, e que precisam ser evidenciados, já que contribuem para a sustentabilidade empresarial e nacional.

b) Balanço das pessoas – recursos humanos;

O Modelo inclui: emprego; remunerações e outros benefícios (custos com pessoal); formação profissional e desenvolvimento contínuo; condições de higiene e segurança no trabalho; outras condições de trabalho; absenteísmo.

c) Demonstração do Valor Adicionado (DVA);

A Demonstração do Valor Adicionado é elaborada em duas partes, a primeira apresenta a geração de valor e a segunda sua distribuição.

d) Indicadores ambientais do balanço ambiental;

Os indicadores de desempenho ambiental (“environmental performance indicators” – EPIs) sintetizam as informações quantitativas e qualitativas que permitem a determinação da eficiência e efetividade da empresa, de um ponto de vista ambiental. Entre outros, as empresas podem divulgar indicadores de ecoeficiência, indicadores de desempenhos ambientais gerais e específicos do setor a que pertencem.

e) A responsabilidade social e pública das organizações.

As entidades devem satisfazer adequadamente às demandas de seus clientes, e de seus parceiros nos negócios e atividades, e, especialmente divulgar e dar transparência, aos agentes sociais e a toda a sociedade, no contexto da governança corporativa, de sua inserção no contexto das relações econômicas, financeiras, sociais, ambientais e de responsabilidade pública sustentáveis, através do Balanço Social.

Tinoco (2010) apresenta os seguintes indicadores de sustentabilidade para a análise do Relatório de Sustentabilidade:

QUADRO 5 - INDICADORES CONTÁBEIS E GERENCIAIS DE PESSOAS

ATIVIDADE

Descrição	Fórmula	2007	2008	2009	2010
1. Relação Produção Física/Pessoal	$\frac{\text{Produção em volume}}{\text{Horas/Homens trabalhadas}}$				
2. Taxa de Variação da Produção	$\frac{\text{Produção do ano}}{\text{Produção no Ano Anterior}}$				
3. Horas/Homens Alocadas x Planejadas	$\frac{\text{Horas/Homens Trabalhadas}}{\text{Horas/Homens Planejadas}}$				

Fonte: Tinoco (2010)

PRODUTIVIDADE

Descrição	Fórmula	2007	2008	2009	2010
1. Produtividade	$\frac{\text{Output}}{\text{Input}}$				
2. Produtividade do Trabalho	$\frac{\text{Valor da Produção Atual/Valor Anterior} - 1}{\text{Horas/Homens Trabalhadas no Ano/Ano Anterior}}$				
3. Produtividade do Ativo Fixo	$\frac{\text{Valor Adicionado Bruto}}{\text{Ativo Imobilizado Fixo Operacional}}$				
4. Produtividade Total	$\frac{\text{Produção do Ano/Prod. Ano Anterior}}{\text{Custos dos Insumos no Ano/Custos Ano Anterior}}$				

Fonte: Tinoco (2010)

VALOR ADICIONADO BRUTO

Descrição	Fórmula	2007	2008	2009	2010
1. Taxa de Valor Adicionado Bruto	$\frac{\text{Valor Adicionado Bruto}}{\text{Vendas de Produtos ou Serviços}}$				
2. Valor adicionado por Hora e "CR"	$\frac{\text{Vendas} - \text{Compras de outros CRs} - \text{Compras Externas}}{\text{Volume de Horas/Homens Trabalhadas no CR}}$				
3. Taxa de Variação do VAB	$\frac{\text{VAB no Ano/Vendas do Ano}}{\text{VAB no Ano Anterior/Vendas do Ano Anterior}}$				

Fonte: Tinoco (2010)

QUALIDADE

Descrição	Fórmula	2007	2008	2009	2010
1. Peças Defeituosas	$\frac{\text{Peças Defeituosas}}{\text{Peças Produzidas}}$				
2. Reclamações de clientes	$\frac{\text{Total de Reclamações no Ano}}{\text{Total de Clientes Atendidos no Ano}}$				

Fonte: Tinoco (2010)

RENTABILIDADE

Descrição	Fórmula	2007	2008	2009	2010
1. Emprego	$\frac{\text{Vendas do Período}}{\text{No. Médio de Empregados do Período}}$				
2. Retorno do Patrimônio Líquido	$\frac{\text{Lucros do Período}}{\text{Patrimônio Líquido Médio do Período}}$				

Fonte: Tinoco (2010)

GESTÃO DE RECURSOS HUMANOS

Descrição	Fórmula	2007	2008	2009	2010
1. Média Salarial da Mão de Obra	$\frac{\text{Massa Salarial Anual da Empresa}}{\text{No. Médio de Funcionários x 12 Meses}}$				
2. Qualificação da Mão de Obra	$\frac{\text{No. Efetivo de Técnicos}}{\text{Efetivo Total da Entidade}}$				
3. Estabilidade no emprego	$\frac{\text{Tempo Médio de Permanência no Emprego}}{\text{Tempo Médio de Permanência na Empresa}}$				
4. Investimento para Geração de Emprego	$\frac{\text{Investimento na Geração de Emprego}}{\text{Empregos Gerados}}$				

Fonte: Tinoco (2010)

QUADRO 6 - INDICADORES CONTÁBEIS E GERENCIAIS DE PRODUTIVIDADE

ATIVIDADE

Descrição	Fórmula	Quartil Inferior	Mediana	Quartil Superior	Empresa
1. Relação Produção Física / Pessoal	$\frac{\text{Produção em Volume}}{\text{Horas/Homens Trabalhadas}}$				
2. Taxa de Variação da Produção	$\frac{\text{Produção do Ano} - 1}{\text{Produção no Ano Anterior}}$				
3. Horas/Homens Alocadas x Planejadas	$\frac{\text{Horas/Homens Trabalhadas}}{\text{Horas/Homens Planejadas}}$				

Fonte: Tinoco (2010)

PRODUTIVIDADE

Descrição	Fórmula	Quartil Inferior	Mediana	Quartil Superior	Empresa
1. Produtividade	$\frac{\text{Output}}{\text{Input}}$				
2. Produtividade do Trabalho	$\frac{\text{Valor da Produção Atual/Valor Anterior} - 1}{\text{Horas/Homens Trabalhadas no Ano/Ano Anterior}}$				
3. Produtividade do Ativo Fixo	$\frac{\text{Valor Adicionado Bruto}}{\text{Ativo Imobilizado Fixo Operacional}}$				
4. Produtividade Total	$\frac{\text{Produção do Ano/Prod. Ano Anterior} - 1}{\text{Custos dos Insumos do Ano / Custos Ano Anterior}}$				

Fonte: Tinoco (2010)

VALOR ADICIONADO BRUTO

Descrição	Fórmula	Quartil Inferior	Mediana	Quartil Superior	Empresa
1. Taxa de Valor Adicionado Bruto	$\frac{\text{Valor Adicionado Bruto}}{\text{Vendas de Produtos ou Serviços}}$				
2. Valor adicionado por Hora e "CR"	$\frac{\text{Vendas} - \text{Compras de Outros CRs} - \text{Compras Externas}}{\text{Horas}} - \text{CR}$				
3. Taxa de Variação do VAB	$\frac{\text{VAB no Ano/Vendas do Ano}}{\text{VAB no ano Anterior/Vendas do Ano Anterior}}$				

Fonte: Tinoco (2010)

QUALIDADE

Descrição	Fórmula	Quartil Inferior	Mediana	Quartil Superior	Empresa
1. Peças Defeituosas	$\frac{\text{Peças Defeituosas}}{\text{Peças Produzidas}}$				
2. Reclamações de Clientes	$\frac{\text{Total de Reclamações no Ano}}{\text{Total de Clientes Atendidos no Ano}}$				

Fonte: Tinoco (2010)

RENTABILIDADE

Descrição	Fórmula	Quartil Inferior	Mediana	Quartil Superior	Empresa
1. Emprego	$\frac{\text{Vendas do Período}}{\text{No. Médio de Empregados do Período}}$				
2. Retorno do Patrimônio Líquido	$\frac{\text{Lucros do Período}}{\text{Patrimônio Líquido Médio do Período}}$				

Fonte: Tinoco (2010)

GESTÃO DE RECURSOS HUMANOS

Descrição	Fórmula	Quartil Inferior	Mediana	Quartil Superior	Empresa
1. Média Salarial da Mão de Obra	$\frac{\text{Massa Salarial Anual da Empresa}}{\text{No. Médio de Funcionários x 12 meses}}$				
2. Qualificação da Mão de Obra	$\frac{\text{No. Efetivo de Técnicos}}{\text{Efetivo Total da Entidade}}$				
3. Estabilidade no emprego	$\frac{\text{Tempo Médio de Permanência no Emprego}}{\text{Tempo Médio de Permanência na Empresa}}$				
4. Investimento para Geração de Emprego	$\frac{\text{Investimento na Geração de Emprego}}{\text{Empregos Gerados}}$				

Fonte: Tinoco (2010)

O tema sustentabilidade tem chamado a atenção da mídia em geral na medida em que a consciência da sociedade sobre o tema se dissemina. Muitas publicações têm sido dedicadas ao tema, entre as quais destacamos o Guia Exame 2009 (novembro/2009) de Sustentabilidade (já em sua décima edição), que apresentou, entre outros assuntos, a lista das 20 empresas-modelo em responsabilidade social corporativa no Brasil. Na ocasião, a Walmart (uma empresa estrangeira) foi eleita a empresa sustentável do ano.

A pesquisa realizada para o Guia Exame recebeu 210 inscrições e 142 empresas participantes responderam todo o questionário que serviu de base para a escolha das 20 “empresas-modelo” (as empresas que não responderam todo o questionário foram desclassificadas).

Embora a revista não comente, é provável que o número de empresas inscritas seja um parâmetro, ainda que não exato, do número de empresas que acreditam possuir bom nível de responsabilidade corporativa. O número de empresas que se inscreveram mas não responderam todo o questionário de certa forma pode ser ainda mais revelador.

A escolha das empresas destacadas no Guia Exame de Sustentabilidade seguiu a metodologia elaborada pelo Centro de Estudos em Sustentabilidade (GVces) da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo. O GVces é responsável também pelo Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) da Bovespa, que reúne as empresas listadas na bolsa que se destacam por seu alinhamento estratégico com questões relacionadas à sustentabilidade.

Participaram da pesquisa 210 companhias de grande e médio porte de todo o país em quatro etapas, a primeira constitui-se em responder um questionário sobre transparência, conduta e governança corporativa e as outras três tratam de aspectos econômico-financeiros, sociais e ambientais. As respostas foram analisadas estatisticamente para escolha de uma lista de 32 companhias e a lista foi submetida ao conselho deliberativo do anuário que selecionou as 20 empresas-modelo.

O questionário consistiu de:

- a) Dimensão geral: 22 questões sobre compromissos, alinhamento, transparência, conduta e governança corporativa;
- b) Dimensão econômica: 18 questões sobre a estratégia, a gestão e o desempenho da empresa;
- c) Dimensão social: 37 questões sobre compromissos e a responsabilidade perante todas as partes interessadas (stakeholders);
- d) Dimensão ambiental: 49 questões sobre a política, a gestão e o desempenho ambiental – inclusive iniciativas da empresa em relação às mudanças climáticas, à biodiversidade, à conservação e ao uso sustentável de recursos naturais, entre outras.

A seguir são apresentados alguns dos resultados da pesquisa (perfil das 142 empresas que responderam a todas as questões do Guia Exame):

- 70% das empresas possuem um Comitê de Sustentabilidade. Dessas, em apenas 18% o Comitê se reporta diretamente à Presidência;
- 70% das empresas divulgam relatório de sustentabilidade. Entre essas empresas, alguns dados são interessantes: apenas 40 % dos relatórios foram elaborados com a participação livre das partes interessadas e incorporam suas manifestações e avaliações; somente 39% estabelecem metas de melhoria de desempenho e prestam contas das metas anteriormente assumidas. E, finalmente, só 25% são auditadas sob todos os aspectos por empresa ou instituição independente;
- A política de remuneração dos executivos considera a dimensão econômico-financeira em 85% dos casos, ambiental em 44% dos casos, social em 43% dos casos e nenhuma das anteriores em 19% dos casos;
- Quanto à dimensão econômica, 79% das empresas entendem possuir um sistema de gestão de riscos que considera aspectos socioambientais de curto, médio e longo prazos. O sistema prevê a quantificação do risco na seguinte medida: operacional – 71%; legal – 70%; reputação – 65%; mercado – 55%; crédito – 54%; liquidez – 38%;
- Para 56% das empresas existe uma metodologia que avalia o impacto da incorporação de aspectos socioambientais nos resultados financeiros da empresa;
- 91% das empresas acreditam possuir uma política corporativa de responsabilidade ambiental;
- Quanto às divulgações no relatório de sustentabilidade, 78% das empresas divulgam todas as etapas do processo produtivo, 81% divulgam o desenvolvimento de novos produtos e serviços, 75% fazem divulgação sobre a seleção de fornecedores e 51% sobre logística;
- Com relação às ações voluntárias que a empresa adota para reduzir seu impacto ambiental 70% das empresas têm metas de redução no consumo de energia, 66% metas para redução no consumo de água e 46% metas de redução das emissões diretas de gases de efeito estufa;
- Na dimensão social, quando questionadas se utilizam critérios sociais para qualificação, seleção e monitoramento de seus fornecedores de bens e serviços 77% das empresas responderam positivamente. Esses critérios sociais incluem a não utilização de trabalho infantil, forçado ou compulsório, o combate à corrupção e o incentivo à contratação de fornecedores locais. O relacionamento com esses fornecedores estão incluídos como cláusulas contratuais passíveis de monitoramento

para 62% dessas empresas que utilizam critérios sociais na escolha dos fornecedores. Outras 60% divulgam os critérios de seleção previamente e de forma transparente, enquanto 55% preveem medidas disciplinares e legais para situações de não enquadramento;

- 87 % das empresas possuem compromisso formal com relação à valorização da diversidade, sendo que em 57% desses casos esse compromisso está expresso em uma política corporativa específica;

Muitos progressos importantes são retratados na pesquisa, mas a própria revista utilizou letras garrafais para salientar que apenas 39% das empresas participantes declaram estabelecer metas claras em seu relatório de sustentabilidade. Isso é preocupante quando se considera que essas são empresas que responderam voluntariamente à pesquisa e representariam o mais alto nível de divulgação no país. O fato de somente 25% informarem que seus relatórios são integralmente auditados também deve ser considerado sob o aspecto de transparência / credibilidade.

A Revista exame também demonstra, cronologicamente, a constante evolução do tema:

- 2001 – Empresas brasileiras começam a adotar a certificação ISO 14001, relacionada a práticas de gestão ambiental, criada pela mesma organização que já definia padrões para gestão da qualidade. O número de certificadas passa de cinco no primeiro ano para 478 empresas atualmente;
- 2002 – Três empresas no país aderem ao Global Reporting Initiative (GRI), metodologia para a publicação de relatórios de sustentabilidade criada cinco anos antes, na Holanda. Uma versão chamada de G3, lançada em 2006, consolida-se como padrão global. Hoje, 78 empresas adotam a G3 no Brasil e 3.500 no mundo;
- 2003 – O Carbon Disclosure Project, criado por 35 fundos internacionais, faz a primeira consulta a grandes empresas para conhecer suas ações sobre mudanças climáticas. O objetivo é realizar investimentos na área. Hoje, o CDP reúne 2.200 empresas – 60 delas no Brasil. Os investidores chegam a 385 (41 no Brasil), que controlam 57 trilhões de dólares de investimentos;
- 2004 – o indiano C. K. Prahalad, professor da Universidade de Michigan, lança o livro *A Riqueza na Base da Pirâmide – Como Erradicar a Pobreza com Lucro*, que

demonstra o potencial dos bilhões de consumidores de baixa renda. Desde então, vender para esse público tornou-se uma obsessão para as companhias de diversos setores;

- 2005 – Após ser criado em 1997, na cidade de Kyoto, no Japão, o protocolo entra em vigor com a meta de reduzir as emissões de gases de efeito estufa nos países ricos em 5% até 2012. O protocolo, que teve adesão de 180 países, cria o mercado de créditos de carbono, responsável por movimentar 120 bilhões de dólares em 2008;
- No Brasil, a Bovespa lança o índice de sustentabilidade empresarial (ISE), criado em 1999, em Nova York. Anualmente, 40 empresas entre as que possuem as 150 ações mais negociadas na bolsa são escolhidas para compor o ISE;
- 2006 – Sob encomenda do governo britânico, o economista Nicholas Stern publica um relatório de mais de 700 páginas sobre mudanças climáticas. Ex-economista-chefe do Banco Mundial, Stern propõe um corte pela metade das emissões globais de CO₂, a um custo anual de 2% do PIB mundial (cerca de 1 trilhão de dólares) para o desenvolvimento de matrizes energéticas limpas;
- 2007- O anuário passa a se chamar Guia Exame de Sustentabilidade. A mudança vai além do nome: o guia ganha uma nova metodologia, desenvolvida pelo Centro de Estudos em Sustentabilidade da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo. O guru Michael Porter é premiado por artigo que propõe a integração da sustentabilidade à estratégia das empresas, como fez a Toyota com o Prius, carro híbrido lançado em 1997;
- 2008 – Empresas brasileiras aderem ao Protocolo de Gases do Efeito Estufa (GHG Protocol), programa em vigor no mundo desde 2001 que estabelece uma metodologia para medição de emissões. Após treinamentos, ao longo de um ano, 22 companhias nacionais publicam seu inventários;
- 2009 – Reunião em Copenhague, na Dinamarca, maior encontro sobre o clima desde o protocolo de Kyoto.

Um ponto interessante que foi destacado pelo Guia Exame é a questão do envolvimento dos stakeholders na elaboração da estratégia de sustentabilidade das empresas, algo que os especialistas no assunto consideram uma importante tendência. O caso da Natura é um exemplo, a empresa realiza dois encontros anuais com stakeholders, desde 2007, para falar do assunto e do relatório anual. No ano passado, aumentou a frequência das discussões ao criar

um portal que permite a contribuição do público pela internet, de forma semelhante ao que é feito na enciclopédia virtual Wikipédia. São os chamados *wikishops*, a empresa faz debates com grupos de partes interessadas previamente cadastradas.

Em alguns países mais avançados nessa questão a transparência começa a virar lei. Na Dinamarca, a partir de 2010, as 1100 maiores empresas do país terão de incluir em seus relatórios financeiros as ações de responsabilidade corporativa. Caso não tenham nenhuma, devem deixar isso claro. Na Suécia, desde 2008, todas as empresas estatais são obrigadas a publicar relatórios usando a metodologia da GRI.

Com relação ao tema, também é interessante destacar o comentário de Rosa Maria Fischer, professora da USP e membro do conselho consultivo do Guia Exame a respeito do assunto: “De forma mais forçada ou mais espontânea, a sustentabilidade cada vez mais integra o negócio das empresas. O ideal seria que daqui a dez anos não precisássemos mais desse tipo de diretriz, mas isso dependerá da nova geração de executivos que estará à frente das empresas”.

A seguir, com base nas empresas estudadas pelo Guia Exame, quadro-resumo das “empresas-modelo” do Guia Exame:

Quadro 7 – Resumo das empresas-modelo

“Check-list” da Sustentabilidade	Walmart	AES Brasil	Alcoa	Amanco	Anglo American
Publica e audita Relatório de Sustentabilidade no Brasil?	Não	Não	Não	Não	Sim
A remuneração dos executivos está vinculada a metas de desempenho econômico, ambiental e social?	Sim	Sim	Sim	Não	Não
Possui auditoria interna que ser reporta diretamente ao conselho de administração?	Não	Sim	Não	Sim	Sim
O planejamento estratégico adota medidas para a redução da pobreza?	Sim	Não	Sim	Não	Sim
O planejamento estratégico adota medidas para a redução da corrupção?	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Identifica, monitora e estabelece metas para reduzir os impactos indiretos de sua operação?	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Elabora inventário das emissões de gases de efeito estufa de suas atividades no Brasil?	Sim	Sim	Sim	Não	Sim
Tem metas de redução das emissões?	Sim	Sim	Sim	Não	Sim
Responsabiliza-se pela saúde, segurança e qualidade de vida dos terceirizados?	Não	Sim	Sim	Não	Sim
Monitora os fornecedores quanto a seu envolvimento com trabalho forçado ou compulsório?	Sim	Sim	Não	Sim	Não

Fonte: adaptado de Guia Exame de Sustentabilidade (2009)

Quadro 7 – Resumo das empresas-modelo

“Check-list” da Sustentabilidade	Bradesco	BRF	Bunge	Coelce	CPFL
Publica e audita Relatório de Sustentabilidade no Brasil?	Sim	Não	Sim	Não	Sim
A remuneração dos executivos está vinculada a metas de desempenho econômico, ambiental e social?	Não	Não	Sim	Sim	Sim
Possui auditoria interna que ser reporta diretamente ao conselho de administração?	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
O planejamento estratégico adota medidas para a redução da pobreza?	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
O planejamento estratégico adota medidas para a redução da corrupção?	Sim	Sim	Sim	Não	Sim
Identifica, monitora e estabelece metas para reduzir os impactos indiretos de sua operação?	Não	Não	Sim	Não	Não
Elabora inventário das emissões de gases de efeito estufa de suas atividades no Brasil?	Sim	Sim	Sim	Não	Sim
Tem metas de redução das emissões?	Sim	Não	Sim	Não	Não
Responsabiliza-se pela saúde, segurança e qualidade de vida dos terceirizados?	Não	Sim	Sim	Sim	Sim
Monitora os fornecedores quanto a seu envolvimento com trabalho forçado ou compulsório?	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim

Fonte: adaptado de Guia Exame de Sustentabilidade (2009)

Quadro 7 – Resumo das empresas-modelo

“Check-list” da Sustentabilidade	EDP	Fibria	Itaú Unibanco	Masisa	Natura
Publica e audita Relatório de Sustentabilidade no Brasil?	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
A remuneração dos executivos está vinculada a metas de desempenho econômico, ambiental e social?	Sim	Sim	Não	Sim	Sim
Possui auditoria interna que ser reporta diretamente ao conselho de administração?	Não	Não	Sim	Sim	Sim
O planejamento estratégico adota medidas para a redução da pobreza?	Sim	Sim	Sim	Não	Não
O planejamento estratégico adota medidas para a redução da corrupção?	Sim	Sim	Sim	Não	Sim
Identifica, monitora e estabelece metas para reduzir os impactos indiretos de sua operação?	Não	Não	Sim	Sim	Sim
Elabora inventário das emissões de gases de efeito estufa de suas atividades no Brasil?	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Tem metas de redução das emissões?	Sim	Não	Não	Sim	Sim
Responsabiliza-se pela saúde, segurança e qualidade de vida dos terceirizados?	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Monitora os fornecedores quanto a seu envolvimento com trabalho forçado ou compulsório?	Sim	Não	Sim	Sim	Sim

Fonte: adaptado de Guia Exame de Sustentabilidade (2009)

Quadro 7 – Resumo das empresas-modelo

“Check-list” da Sustentabilidade	Philips	Promon	Serasa	Suzano	Tetra Pak
Publica e audita Relatório de Sustentabilidade no Brasil?	Sim	Não	Sim	Sim	Não
A remuneração dos executivos está vinculada a metas de desempenho econômico, ambiental e social?	Sim	Sim	Não	Sim	Sim
Possui auditoria interna que ser reporta diretamente ao conselho de administração?	Sim	Sim	Não	Sim	Não
O planejamento estratégico adota medidas para a redução da pobreza?	Sim	Não	Não	Não	Não
O planejamento estratégico adota medidas para a redução da corrupção?	Sim	Não	Sim	Sim	Não
Identifica, monitora e estabelece metas para reduzir os impactos indiretos de sua operação?	Sim	Não	Sim	Não	Sim
Elabora inventário das emissões de gases de efeito estufa de suas atividades no Brasil?	Sim	Não	Não	Sim	Não
Tem metas de redução das emissões?	Sim	Não	Não	Sim	Não
Responsabiliza-se pela saúde, segurança e qualidade de vida dos terceirizados?	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Monitora os fornecedores quanto a seu envolvimento com trabalho forçado ou compulsório?	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim

Fonte: adaptado de Guia Exame de Sustentabilidade (2009)

4.8 Como o Brasil pode se beneficiar da experiência e do modelo europeu

O Brasil pode aproveitar a experiência e estudos desenvolvidos internacionalmente para criar sua cultura de elaboração de relatórios de sustentabilidade, devidamente submetidos à auditoria por auditores independentes. Alguns pontos em que existem oportunidades de melhoria são:

- Integração plena da sustentabilidade ao plano estratégico e modelo de negócios da empresa;
- Fomentar pesquisas na área de sustentabilidade; Aumento da conexão entre indicadores financeiros e não financeiros como forma de gerar mais transparência nos relatórios anuais;
- Utilização do modelo “cumprir ou explicar”, de forma a justificar quando uma questão não necessita ser divulgada no relatório anual;
- Descrever as principais questões e indicadores-chave sob o aspecto da sustentabilidade, fazendo referência aos montantes nas demonstrações contábeis e notas explicativas;
- Aumento da quantidade de empresas que são obrigadas a divulgar informações de natureza socioambiental, especialmente utilizando o modelo GRI;
- Aumento do número de empresas que divulgam informações sobre sustentabilidade, incluindo empresas de médio porte e mesmo algumas de grande porte que hoje não fazem esse tipo de divulgação.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A questão da Sustentabilidade passou a ser um desafio e um imperativo nos negócios. Entre outros aspectos, isso significa que haverá necessidade de mudanças importantes na cultura das organizações. Os indicadores socioambientais e a divulgação de Relatórios de Sustentabilidade podem auxiliar nesse processo de mudança cultural nas empresas. A profissão contábil poderá ser muito útil, também, para o alcance desse objetivo, já que é parte de sua missão ajudar os usuários da informação contábil.

A pesquisa mostrou que as informações e ações relacionadas com sustentabilidade devem integrar o Planejamento Estratégico das organizações e fazer parte do plano de negócios das entidades.

Em termos de divulgação, verificou-se uma tendência de expansão na divulgação de informações e relatórios de sustentabilidade, principalmente pela inclusão dessas informações nos relatórios anuais. O envolvimento das partes interessadas (*Stakeholders*) é fundamental e altamente incentivada e, por isso, diversos mecanismos estão sendo desenvolvidos para tornar mais dinâmica essa participação.

O tema sustentabilidade, no Brasil, ainda está restrito a grandes organizações, do ponto de vista de divulgação, mas deverá espalhar-se para as empresas em geral, interessadas em divulgar suas ações nesse campo ou em relação às quais a própria sociedade assim o exija. Em alguns casos, a necessidade vem justamente da possibilidade de fazer negócios com grandes organizações preocupadas com a responsabilidade socioambiental de seus parceiros de negócios.

Um aspecto importante é a busca por padrões. As pesquisas em âmbito nacional e internacional demonstram a consolidação do modelo do GRI, o que pode ser considerado um avanço nos dias de hoje. Outra tendência importante é incorporar as informações não-financeiras ao relatório anual, inclusive em notas explicativas, o que traria maior peso às divulgações. Essa parece ser uma tendência, embora hoje ainda não tão praticada.

No capítulo 3, por meio de estudo do Relatório de Sustentabilidade do Banco Bradesco S/A foi possível verificar que o auditor emite um Relatório de Asseguração Limitada. O modelo de relatório do auditor é semelhante ao modelo europeu, pois conforme ficou registrado no capítulo 4 em quase todos os países são emitidos Relatórios de Asseguração. A diferença é que em geral a aplicação nas Europa é mais ampla do que no Brasil, restrita a grandes corporações.

Ainda no capítulo 3, foi possível efetuar uma análise crítica e iniciar uma série de questionamentos sobre os trabalhos de asseguração como, por exemplo, quanto: a) ao entendimento pelos usuários do termo “asseguração”; b) ao entendimento e adequação do termo “asseguração limitada”; c) à diferença entre auditoria, revisão e asseguração; d) à responsabilidade do contador na elaboração do relatório de sustentabilidade.

Embora esse modelo atual de relatório esteja sendo amplamente utilizado, é possível que no futuro se desenvolva um relatório mais específico para trabalhos de sustentabilidade (o que pode ser um tema para pesquisa futura).

No capítulo 4 foi possível analisar as pesquisas elaboradas pela FEE (2008) e pela Revista Exame Sustentabilidade (2009) e comparar as práticas adotadas no Brasil e na Europa. Dessa forma foi possível perceber que de forma geral o assunto sustentabilidade encontra-se mais evoluído e a aplicação é mais generalizada na Europa, embora o Brasil tenha evoluído bastante neste campo.

A partir das análises do capítulo 4 foi possível contribuir com algumas sugestões de como o Brasil pode se beneficiar da experiência e do modelo europeu, principalmente pela inclusão da sustentabilidade no plano estratégico das entidades, por meio do fomento à pesquisa na área, adoção do modelo “cumprir ou explicar”, entre outras.

Em pesquisas futuras sobre o tema outros aspectos poderiam ser abordados:

- uma pesquisa empírica que busque observar o entendimento dos usuários na leitura dos Relatórios de Asseguração emitidos;

- uma pesquisa direcionada aos relatórios de asseguarção emitidos no Brasil quanto à sua uniformidade;
- pesquisas para verificar de que forma as informações sobre sustentabilidade podem ser integradas ao Relatório Anual das entidades (integração entre contabilidade ambiental, financeira e gerencial);
- pesquisa sobre o desenvolvimento da contabilidade ambiental, talvez para um conceito mais amplo, como contabilidade socioambiental, contribuindo com novos relatórios, planos de contas, demonstrações contábeis etc., que contemplem as informações socioambientais.

REFERÊNCIAS

ATTIE, William. *Auditoria : conceitos e aplicações*. 3ª. edição. São Paulo : Atlas, 1998.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Auditoria de impostos e contribuições*. São Paulo : Atlas, 2005.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. *Introdução à auditoria operacional*. 4. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2008.

BARBIERI, J. C. *Organizações inovadoras sustentáveis*. In: BARBIERI, José Carlos; SIMANTOB, Moysés Alberto (Organizadores). *Organizações inovadoras sustentáveis : uma reflexão sobre o futuro das organizações*. São Paulo: Atlas, 2007.

_____; CAJAZEIRA, J. E. R. *Responsabilidade social empresarial e empresa sustentável: da teoria à prática*. São Paulo : Saraiva, 2009.

BELLEN, Hans Michael van. *Indicadores de sustentabilidade : uma análise comparativa*. Rio de Janeiro : Editora FGV, 2006.

BEUREN, Ilse Maria (organizadora e colaboradora). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade : teoria e prática*. 3ª. Ed. – São Paulo : Atlas, 2006.

_____; RAUPP, Fabiano Maury. In: BEUREN, I. M. (organizadora e colaboradora). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade : teoria e prática*. 3ª. Ed. – São Paulo : Atlas, 2006.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G; *Auditoria*. Tradução José Evaristo dos Santos. Sao Paulo : Atlas, 2002.

BRAGA, Célia. In: BRAGA, C. (org.). *Contabilidade Ambiental: ferramenta para gestão da sustentabilidade*. São Paulo : Atlas, 2007.

CAMPOS, Lucila Maria de Souza; LERÍPIO, Alexandre de Ávila. *Auditoria ambiental : uma ferramenta de gestão*. São Paulo : Atlas, 2009.

CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de. *Uma contribuição à auditoria do risco de derivativos*. São Paulo, 1996. Tese (doutorado) – USP, São Paulo.

CARVALHO, Fernanda de Medeiros; SIQUEIRA, José Ricardo Maia de. In : FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa; SIQUEIRA, José Ricardo Maia de; GOMES, Mônica Zaidan. *Contabilidade ambiental e relatórios sociais*. São Paulo : Atlas, 2009.

CASTRO, Domingos Poubel de. *Auditoria e controle interno na administração pública : evolução do controle interno no Brasil: do Código de Contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003 : guia para atuação das auditorias e organização dos controles internos dos Estados, municípios e ONGs*. São Paulo : Atlas, 2008.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Pronunciamentos técnicos contábeis*. Brasília : Conselho Federal de Contabilidade, 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC n. 1.298/10. Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade. Brasília : 2010.

DEMAJOROVIC, Jacques. *Responsabilidade Socioambiental Corporativa*. In: *Instituto Socioambiental (ISA): Almanaque Brasil Socioambiental*; São Paulo: ISA, 2008.

DIAS, Reinaldo. *Marketing Ambiental: ética, responsabilidade social e competitividade nos negócios*. 1ª. Ed. 3ª. Reimpr. São Paulo : Atlas, 2009

DONAIRE, Denis. *Gestão ambiental na empresa*. 2ª. ed. – São Paulo : Atlas, 1999.

ESTIAGARA, A.; PEREIRA, R.; LEWIS, S.A.L.B. *Responsabilidade social e incentivos fiscais*. São Paulo: Atlas, 2009.

EXAME. Guia Exame de Sustentabilidade 2009 – a lista das 20 empresas-modelo em responsabilidade social corporative no Brasil. São Paulo : Ed. Abril, Nov/2009.

FEE – Fédération des Experts Comptables Européens; *Discussion Paper - Sustainability Information in Annual Reports –Building on Implementation of the Modernisation Directive*; Bruxelas : FEE, 2008.

FERREIRA, Aracéli Cristina de Souza. *Contabilidade Ambiental – uma informação para o desenvolvimento sustentável – inclui certificados de carbono*. 2ª. edição. São Paulo : Atlas, 2006.

GIL, Antonio Carlos. *Estudo de Caso*. São Paulo : Atlas, 2009.

GOLDSTEIN, I. S. *Responsabilidade social : das grandes corporações ao terceiro setor*. São Paulo : Ática, 2007.

GOMES, A. P. de O. *Elementos de auditoria governamental*. Revisão técnica, José Roberto Sales de Aguiar. Rio de Janeiro : Elsevier, 2009.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F.; *Teoria da Contabilidade*. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo : Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1997.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; FARIA, Ana Cristina de. *Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação*. 5ª. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; CARVALHO, Nelson. *Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução*. R.Cont. Fin. – USP, São Paulo, n.38, p. 7-19, Mai/Ago 2005.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et. al. *Manual de Contabilidade Societária*. FIPECAFI. – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP. – São Paulo: Atlas, 2010.

JUND, S. AFO, administração financeira e orçamentária: teoria e 750 questões. 4ª. ed. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

KRIEGER, M. da G. et al. *Glossário de Gestão Ambiental*. São Paulo : Disal, 2006.

KROETZ, C. E. S. *Balço social: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2000.

KOTLER, P. *Marketing*; Tradução H. de Barros; revisão técnica Dílson Gabriel dos Santos e Marcos Cortez Campomar. Edição compacta. São Paulo: Atlas, 1980.

LAS CASAS, A. L. *Marketing de serviços*. 4ª. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LAVILLE, Élisabeth (tradução Denise Macedo). *A empresa verde*. (Título original: *L'entreprise verte : le développement durable change l'entreprise pour changer le monde*.) São Paulo: Õte, 2009.

LAURETTI, Lélío. *Relatório anual : veículo por excelência da comunicação institucional*. 2ª. Ed. – São Paulo : Atlas, 2003.

LONGO, Cláudio Gonçalo. *Manual de auditoria e revisão de demonstrações financeiras*. São Paulo : Atlas, 2011.

LOPES, Alessandro Broedel; MARTINS, Eliseu. *Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo : Atlas, 2005.

LUCA, Márcia Martins Mendes de; *Demonstração do valor adicionado : do cálculo da riqueza criada pela empresa ao valor do PIB*. São Paulo : Atlas, 1998.

MARION, J. C. *Análise das demonstrações contábeis: contabilidade empresarial*. 5ª. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARION, J. C. et al. *Monografia para os Cursos de Administração, Contabilidade e Economia*. 2ª. edição. São Paulo: Atlas, 2010.

_____; IUDÍCIBUS, Sérgio de. Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação. 4ª. Edição. São Paulo : Atlas, 2006.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas. São Paulo: Atlas, 2007.

MATIAS-PEREIRA, José. Curso de Administração Pública: foco nas instituições e ações governamentais 2ª. ed. São Paulo : Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva (coordenador). *Métodos e Técnicas de Pesquisa em Contabilidade*. São Paulo : Saraiva, 2003.

OLIVEIRA, J. A. Puppim de. *Empresas na sociedade: sustentabilidade e responsabilidade social*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

O'HANLON, Tim. *Auditoria da qualidade : com base na ISO 9001:2000 : conformidade agregando valor*. Tradução Gilberto Ferreira de Sampaio. 2ª. ed. São Paulo : Saraiva, 2009.

PAIVA, Paulo Roberto de; *Contabilidade ambiental : evidenciação dos gastos ambientais com transparência e focada na prevenção* 1ª. Ed. São Paulo : Atlas, 2006.

PETERS, Marcos. *Implantando e gerenciando a Lei Sarbanes Oxley : governança corporativa agregando valor aos negócios*. São Paulo : Atlas, 2007.

REIS, Carlos Nelson dos; MEDEIROS, Luiz Edgar. *Responsabilidade social das empresas e balanço social : meios propulsores do desenvolvimento econômico e social*. São Paulo : Atlas, 2007.

RIBEIRO, Maisa de Souza; *Contabilidade ambiental*. São Paulo : Saraiva, 2006.

SÁ, Antônio Lopes de. *Curso de Auditoria*. 10ª. ed. São Paulo : Atlas, 2002.

SANTOS, A. dos. *Demonstração do valor adicionado: como elaborar e analisar a DVA*. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SCHINDLER, A.; NEIGEBORIN, Vivianne. *Empreendedorismo social e desenvolvimento*. In: VOLTOLINI, Ricardo (org.). *Terceiro Setor: Planejamento e Gestão*. São Paulo: Editora Senac, 2003, 3ª. ed. (2009).

SEIFFERT, M. E. B. *ISO 14001 Sistemas de gestão ambiental: implantação objetiva e econômica*. São Paulo: Atlas, 2005.

SENGE, P. et al. Tradução Afonso Celso da Cunha Serra. *A revolução decisiva: como indivíduo e organizações trabalham em parceria para criar um mundo sustentável*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SMERALDI, R. *O Novo Manual de Negócios Sustentáveis* – São Paulo: Publifolha, 2009.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro de; *Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade : orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses*. São Paulo : Atlas, 2003.

SILVA, Benedito Gonçalves da; *Contabilidade Ambiental sob a ótica da contabilidade financeira*. Curitiba : Juruá, 2009.

SUCUPIRA, J. A. Ética nas empresas e balanço social In: SILVA, César Augusto Tibúrcio; FREIRE, Fátima de Souza. (organizadores). *Balanço social: teoria e prática: inclui o novo modelo do IBASE*. São Paulo: Atlas, 2001.

TACHIZAWA, Takeshy; GARRETT, Alexandre – *Indicador de Desenvolvimento Humano Organizacional: Novas dimensões da cultura corporativa*. 1ª. Edição – São Paulo: Editora de Cultura, 2008 - (Coleção Gestão & RH).

TACHIZAWA, Takeshy; *Gestão ambiental e responsabilidade social corporativa: estratégias de negócios focadas na realidade brasileira*. 4ª. ed. Revista e ampliada. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2007.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio; KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. *Contabilidade e Gestão Ambiental*. São Paulo : Atlas, 2004.

_____. *Balanço social: uma abordagem da transparência e da responsabilidade pública das organizações*. 1. ed. – 4ª. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2008.

_____. *Balanço Social e o relatório da sustentabilidade*. São Paulo : Atlas, 2010.

YAMAMOTO, Marina Mitiyo; SALOTTI, Bruno Meirelles. *Informação contábil : estudos sobre a sua divulgação no mercado de capitais*. São Paulo : Atlas, 2006.

ANEXO 1

RESOLUÇÃO CFC N.º 1.298/10

Dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade.

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, e com fundamento no disposto na alínea “f” do art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10,

CONSIDERANDO o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

CONSIDERANDO que a técnica legislativa utilizada no desenvolvimento das Normas Brasileiras de Contabilidade, quando comparada com a linguagem utilizada nas normas internacionais, pode significar, ou sugerir, a eventual adoção de diferentes procedimentos técnicos no Brasil;

CONSIDERANDO que os organismos internacionais da profissão, responsáveis pela edição das normas internacionais, estão atualizando e editando novas normas, de forma continuada;

CONSIDERANDO a necessidade de redefinição e revisão da atual estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade, de forma que ela se apresente alinhada e convergente aos padrões internacionais,

RESOLVE:

Art. 1º As Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) devem seguir os mesmos padrões de elaboração e estilo utilizados nas normas internacionais e compreendem as Normas propriamente ditas, as Interpretações Técnicas, os Comunicados Técnicos e o Código de Ética Profissional do Contabilista.

Art. 2º As Normas Brasileiras de Contabilidade classificam-se em Profissionais e Técnicas.

Parágrafo único. As Normas Brasileiras de Contabilidade, sejam elas Profissionais ou Técnicas, estabelecem preceitos de conduta profissional e padrões e procedimentos técnicos necessários para o adequado exercício profissional.

Art. 3º As Normas Brasileiras de Contabilidade Profissionais se estruturam conforme segue:

I – Geral – NBC PG – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas indistintamente a todos os profissionais de Contabilidade;

II – do Auditor Independente – NBC PA – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas, especificamente, aos contadores que atuam como auditores independentes;

III – do Auditor Interno – NBC PI – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas especificamente aos contadores que atuam como auditores internos;

IV – do Perito – NBC PP – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas especificamente aos contadores que atuam como peritos contábeis.

Art. 4º As Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas se estruturam conforme segue:

I – Geral – NBC TG – são as Normas Brasileiras de Contabilidade convergentes com as normas internacionais emitidas pela *IFRS Foundation*; e as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas por necessidades locais, sem equivalentes internacionais;

II – do Setor Público – NBC TSP – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público, emitidas pela *International Federation of Accountants* (IFAC); e as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas por necessidades locais, sem equivalentes internacionais;

III – de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica – NBC TA – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Auditoria convergentes com as Normas Internacionais de Auditoria Independente emitidas pela IFAC;

IV – de Revisão de Informação Contábil Histórica – NBC TR – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Revisão convergentes com as Normas Internacionais de Revisão emitidas pela IFAC;

V – de Asseguração de Informação Não Histórica – NBC TO – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Asseguração convergentes com as Normas Internacionais de Asseguração emitidas pela IFAC;

VI – de Serviço Correlato – NBC TSC – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas aos Serviços Correlatos convergentes com as Normas Internacionais para Serviços Correlatos emitidas pela IFAC;

VII – de Auditoria Interna – NBC TI – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis aos trabalhos de Auditoria Interna;

VIII – de Perícia – NBC TP – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis aos trabalhos de Perícia.

Art. 5º A Interpretação Técnica tem por objetivo esclarecer a aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade, definindo regras e procedimentos a serem aplicados em situações, transações ou atividades específicas, sem alterar a substância dessas normas.

Art. 6º O Comunicado Técnico tem por objetivo esclarecer assuntos de natureza contábil, com a definição de procedimentos a serem observados, considerando os interesses da profissão e as demandas da sociedade.

Art. 7º As Normas são identificadas conforme segue:

I – a Norma Brasileira de Contabilidade é identificada pela sigla NBC, seguida das letras conforme disposto nos arts. 3º e 4º, numeração específica em cada agrupamento, seguido de hífen e denominação. Por exemplo: NBC PA 01 – “Denominação”; NBC TG 01 – “Denominação”;

II – a Interpretação Técnica é identificada pela sigla IT, com numeração sequencial, seguida de hífen e denominação. Por exemplo: IT 01 – “Denominação”;

III – o Comunicado Técnico é identificado pela sigla CT, com numeração sequencial, seguido de hífen e denominação. Por exemplo: CT 01 – “Denominação”.

Art. 8º As Normas Brasileiras de Contabilidade, com exceção dos Comunicados Técnicos, devem ser submetidas à audiência pública com duração mínima de 30 (trinta) dias.

Art. 9º A inobservância às Normas Brasileiras de Contabilidade constitui infração disciplinar sujeita às penalidades previstas nas alíneas de “c” a “g” do art. 27 do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10, e ao Código de Ética Profissional do Contabilista.

Art. 10. As Normas Brasileiras de Contabilidade, tanto as Profissionais quanto as Técnicas, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade continuarão vigendo com a identificação que foi definida nas Resoluções CFC n.º 751/93 e n.º 1.156/09 até serem alteradas ou revogadas mediante a emissão de novas normas em conformidade com as disposições previstas nesta Resolução.

Art. 11. Fica revogada a Resolução CFC n.º 1.156/2009, publicada no D.O.U., Seção 1, de 17/2/2009.

Art. 12. Esta Norma entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 17 de setembro de 2010.

Contador Juarez Domingues Carneiro
Presidente

Ata CFC n.º 942

ANEXO 2

RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.160/09

Aprova a NBC TO 01 – Trabalho de Asseguração Diferente de Auditoria e Revisão (3000).

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que o Grupo de Estudo de Auditoria instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, em conjunto com o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, elaborou a minuta de NBC TO 01 – Trabalho de Asseguração Diferente de Auditoria e Revisão (3000),

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC TO 01 – Trabalho de Asseguração Diferente de Auditoria e Revisão (3000).

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data da sua publicação.

Brasília, 13 de fevereiro de 2009.

Contadora **Maria Clara Cavalcante Bugarim**
Presidente

Ata CFC Nº. 922

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
~~NBC TO 01 – TRABALHO DE ASSEGURAÇÃO DIFERENTE DE~~
~~AUDITORIA E REVISÃO (3000)~~
NBC TO 3000 – TRABALHO DE ASSEGURAÇÃO DIFERENTE DE
AUDITORIA E REVISÃO (Redação dada pela Resolução CFC nº 1.163/09)

Índice	Item
PARTE A – NORMA DE ASSEGURAÇÃO	1 – 56
Introdução	1 – 2
Relação com outras normas	3
Requisito ético	4 – 5
Controle de qualidade	6
Aceitação e continuação do trabalho	7 – 9
Acordo sobre os termos do trabalho	10 – 11
Planejamento e execução do trabalho	12 – 25
Avaliação da adequação do objeto	18
Avaliação da adequação dos critérios	19 – 21
Relevância e risco do trabalho de asseguaração	22 – 25
Utilização de serviço de especialista	26 – 32
Obtenção de evidência	33 – 40
Representação da parte responsável	38 – 40
Consideração de eventos subsequentes	41
Documentação	42 – 44
Preparação do relatório de asseguaração	45 – 53
Conteúdo do relatório de asseguaração	49 – 50
Conclusões com ressalvas, conclusões adversas e abstenção de conclusão	51 – 53
Outras responsabilidades de informação	54 – 56
PARTE B – ASPECTOS DE INDEPENDÊNCIA PROFISSIONAL APLICÁVEIS A TRABALHOS DE ASSEGURAÇÃO	57 – 77
Considerações gerais	57 – 58
Perda de independência	59
Interesses financeiros	60 – 62

Membros da equipe e membros imediatos da família	61
Firma de auditoria	62
Empréstimos	63 – 65
Compra de produtos	66
Relacionamentos familiares e pessoais	67
Vínculo empregatício com clientes de asseguarção	68 – 70
Honorários contingentes	71 – 73
Prestação de outros serviços	74 – 77

PARTE A - NORMA DE ASSEGURAÇÃO

Introdução

1. O objetivo desta Norma é estabelecer princípios básicos e procedimentos essenciais, além de fornecer orientação aos auditores independentes, para a realização de trabalhos de asseguarção (também conhecidos pelos profissionais da área como trabalhos de “Assurance”) que não sejam de auditoria ou revisão de informações financeiras históricas, que estão sujeitos a normas específicas.
2. Esta Norma utiliza os termos “trabalho de Asseguarção Razoável” e “trabalho de Asseguarção Limitada” para diferenciar dois tipos de trabalho de asseguarção que o auditor independente pode realizar. O objetivo de trabalho de Asseguarção Razoável é reduzir o risco do trabalho a um nível aceitavelmente baixo, considerando as circunstâncias do trabalho, para que possa servir de base para que o auditor independente emita sua conclusão na forma positiva. O objetivo de trabalho de Asseguarção Limitada é reduzir o risco do trabalho a um nível aceitável nas circunstâncias, porém em um nível maior de risco do que em trabalho de Asseguarção Razoável, para dar suporte à conclusão do auditor independente na forma negativa, ou seja, o auditor independente conclui que não tem conhecimento de nenhuma modificação relevante que deva ser feita nas informações sujeitas à Asseguarção Limitada.

Circunstâncias do trabalho incluem os termos do trabalho, inclusive se ele se refere a trabalho de Asseguarção Razoável ou Limitada, as características do objeto, os critérios a utilizar, as necessidades dos usuários previstos, as características relevantes e o ambiente da parte responsável, além de outras questões como eventos, operações, condições e práticas, que podem ter efeito significativo sobre o trabalho.

O tipo de segurança, as circunstâncias em geral, principalmente a natureza do trabalho, é que determinam o grau dos diferentes riscos que o auditor independente deve considerar:

- (a) risco de que o objeto esteja substancialmente errado em razão de riscos inerentes às circunstâncias do trabalho ou de riscos de controles;
- (b) risco de que o auditor independente não detecte erro relevante que possa existir.

Relação com outras normas

3. O auditor independente deve seguir o disposto nesta Norma, além de outras normas pertinentes, conforme aplicável, durante a realização de trabalho de asseguarção, que não se constitua em auditoria nem em revisão limitada de informações financeiras históricas de que tratam as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

Requisito ético

4. O auditor independente deve observar os requisitos do Código de Ética Profissional do Contabilista, aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e as normas de independência profissional aplicáveis para trabalhos de asseguarção, descritas na Parte B desta Norma.
5. Esses normativos estabelecem as condições e os procedimentos para o cumprimento dos requisitos de independência profissional nos trabalhos executados pelos auditores independentes, os quais devem ser cumpridos por todos os membros da equipe de trabalho.

Controle de qualidade

6. De acordo com a NBC T 11.8 – Supervisão e Controle de Qualidade, o auditor independente deve estabelecer procedimentos e critérios relativos à supervisão e ao controle de qualidade, com ênfase no controle interno. Assim, deve implantar formalmente e manter documentados regras e procedimentos de supervisão e controle interno de qualidade que garantam a qualidade dos serviços executados.

Entre os elementos de controle de qualidade, incluem-se: (i) a avaliação permanente da carteira de clientes; (ii) a avaliação quanto à capacidade de atendimento do cliente em face da estrutura existente; o grau de independência; as habilidades, a competência e a supervisão dos trabalhos pela equipe técnica designada; (iii) programa de controle de qualidade periódico de serviços executados; e (iv) política de execução dos trabalhos, incluindo-se documentação, designação de recursos humanos, supervisão e revisão.

Aceitação e continuação do trabalho

7. O auditor independente somente deve aceitar (ou manter, se for o caso) trabalho de asseguarção se o seu objeto, avaliado conforme item 18, for de responsabilidade de uma parte que não sejam os usuários previstos nem o auditor independente. Usuários previstos são: pessoa, pessoas ou grupo para quem o auditor independente submeterá o seu relatório de asseguarção. A parte responsável pode ser um dos usuários previstos, mas não o único. Se a parte responsável for o único usuário previsto não se aplica esta norma e sim a norma sobre procedimentos previamente acordados. O reconhecimento pela parte responsável do objeto da asseguarção serve de comprovação de que existe relacionamento adequado e estabelece a base de entendimento comum da responsabilidade de cada uma das partes. A forma mais adequada para documentar o entendimento da parte responsável é providenciar termo de responsabilidade formal. Na falta desse termo, o auditor independente deve avaliar:
 - (a) se é adequado aceitar o trabalho. Essa aceitação pode ser adequada quando, por exemplo, outras fontes, como legislação ou contrato, indicam a responsabilidade;
 - (b) caso o trabalho seja aceito, essas circunstâncias devem ser divulgadas no relatório de asseguarção.

8. O auditor independente somente deve aceitar (ou manter, se for o caso) trabalho de asseguarção se, com base em conhecimento preliminar das circunstâncias do trabalho, nada indique ao auditor que não se possa cumprir com as exigências do Código de Ética ou das normas aplicáveis e, adicionalmente, esse trabalho contiver as seguintes características:
 - (a) o objeto é apropriado;
 - (b) os critérios a serem adotados são adequados e estão disponíveis aos usuários previstos;
 - (c) o auditor independente tem acesso apropriado e suficiente às evidências que respaldarão sua conclusão;
 - (d) a conclusão do auditor independente, quer seja em forma de “Asseguarção Razoável” ou “Asseguarção Limitada”, puder estar contida em relatório escrito;
 - (e) o auditor independente se satisfaz que há um propósito racional para o trabalho. Se houver uma limitação relevante na extensão de seu trabalho, provavelmente o trabalho não terá um propósito racional. O auditor independente pode considerar, também, que o contratante tem a intenção de associar o nome do auditor ao objeto de maneira não apropriada.

Além disso, se a parte contratante (a “contratante”) não for a responsável pelo objeto, o auditor independente deve considerar as conseqüências de possíveis limitações no acesso a registros, à documentação e outras informações de que possa necessitar para concluir o seu trabalho.

9. O auditor independente somente deve aceitar (ou manter, se for o caso) trabalho de asseguarção se tiver certeza que as pessoas que realizarão o trabalho possuem, em seu conjunto, as competências profissionais necessárias. O auditor independente pode ser solicitado a realizar trabalhos de asseguarção para uma ampla variedade de objetos. Alguns desses objetos podem exigir habilidades e conhecimentos especializados, além daqueles que normalmente o auditor independente possui (ver itens 26 a 32).

Acordo sobre termos do trabalho

10. O auditor independente deve acordar os termos do trabalho com o contratante. Para evitar mal-entendidos, os termos acordados devem ser formalizados em carta de contratação ou qualquer outro tipo apropriado de contrato, conforme determinado em resolução própria emitida pelo CFC. Se o contratante não for a parte

responsável pelo objeto, a natureza e o conteúdo da carta de contratação ou do contrato podem variar. A existência de determinação legal pode satisfazer o requerimento sobre a aceitação dos termos do trabalho. Mesmo nessas situações, a carta de contratação pode ser útil tanto para o auditor independente como para o contratante.

11. O auditor independente deve avaliar a adequação de pedido, feito antes da conclusão de trabalho de asseguarção, para alterá-lo para um tipo que não seja de asseguarção ou, ainda, para alterar trabalho de Asseguarção Razoável para de Asseguarção Limitada, e só deve concordar com a alteração se houver justificativa razoável. Qualquer alteração das circunstâncias afetando as exigências dos usuários previstos ou mal-entendido em relação à natureza do trabalho costuma servir de justificativa para o pedido de alteração do trabalho. Se essa alteração ocorrer, o auditor independente não deve descartar as evidências obtidas antes da alteração.

Planejamento e execução do trabalho

12. O auditor independente deve planejar o trabalho para que seja executado com eficácia. O planejamento inclui o desenvolvimento de estratégia global para o alcance, a ênfase, a época e a condução do trabalho, além de plano de trabalho, incluindo a abordagem detalhada da natureza, época e extensão dos procedimentos de obtenção de evidências que serão realizados, além das razões para a sua seleção. Um planejamento adequado ajuda a dedicar atenção apropriada a áreas importantes do trabalho, identificar tempestivamente eventuais problemas e organizar e gerenciar o trabalho de forma adequada, para que seja realizado eficaz e eficientemente. Planejar adequadamente também auxilia o auditor independente a distribuir, de forma apropriada, tarefas entre membros da equipe de trabalho, além de facilitar a orientação, a supervisão e a revisão do trabalho. Adicionalmente, se for o caso, ajuda na coordenação dos trabalhos realizados por outros auditores independentes e especialistas. A natureza e a extensão das atividades de planejamento variam conforme as circunstâncias, como, por exemplo, o tamanho e a complexidade da entidade, bem como a experiência anterior do auditor independente com esta. Exemplos dos principais aspectos a considerar, incluem-se:
 - (a) termos do trabalho;
 - (b) características do objeto e critérios identificados;
 - (c) processo de trabalho e possíveis fontes de evidência;
 - (d) entendimento do auditor independente sobre a entidade e seu ambiente, inclusive os riscos das informações sobre o objeto estarem significativamente incorretas;
 - (e) identificação dos usuários previstos e suas necessidades, além da avaliação da relevância e dos componentes do risco do trabalho de asseguarção;
 - (f) pessoal e especialização requeridos, inclusive a natureza e a extensão do envolvimento de especialistas.
13. O planejamento não é uma fase isolada, constituindo um processo contínuo e interativo, desenvolvido ao longo do trabalho, posto que o auditor independente pode eventualmente ter de alterar a estratégia global e o plano de trabalho, em razão de imprevistos, alterações de condições ou evidências obtidas por meio de procedimentos de obtenção de evidência, e, conseqüentemente, a natureza, a época e a extensão planejadas dos procedimentos restantes.
14. O auditor independente deve planejar e realizar o trabalho com ceticismo profissional, reconhecendo, dessa forma, que podem existir circunstâncias que façam com que as informações sobre o objeto estejam significativamente incorretas. Essa atitude de ceticismo profissional significa que o auditor independente realiza uma avaliação crítica e questionadora da validade da evidência obtida e fica alerta em relação às evidências que contradizem ou colocam em questão a confiabilidade dos documentos ou das declarações feitas pela parte responsável pelo objeto.

15. O auditor independente deve obter entendimento sobre o objeto e outras circunstâncias do trabalho, suficiente para identificar e avaliar os riscos das informações sobre esse objeto estarem significativamente incorretas, e suficiente para definir e executar procedimentos adicionais de obtenção de evidências.
16. A obtenção do entendimento do objeto e de outras circunstâncias do trabalho é parte fundamental do planejamento e da realização de trabalho de asseguarção. Esse entendimento fornece ao auditor independente parâmetro para o exercício do seu julgamento profissional ao longo dos trabalhos, por exemplo, quando:
- (a) são consideradas as características do objeto;
 - (b) é avaliada a adequação dos critérios;
 - (c) são identificados os aspectos em que uma consideração especial pode ser necessária, por exemplo, fatores indicativos de fraude e da necessidade de habilidades especializadas ou do trabalho de especialista;
 - (d) são definidos e continuamente avaliados a adequação de níveis quantitativos de relevância (se for o caso) e os fatores qualitativos desta;
 - (e) são desenvolvidas as expectativas a serem utilizadas na aplicação de procedimentos de revisão analítica;
 - (f) são definidos e executados procedimentos adicionais de obtenção de evidências, para reduzir o risco de asseguarção a um nível adequado;
 - (g) são avaliadas as evidências, inclusive da razoabilidade das declarações orais e escritas obtidas da parte responsável pelo objeto.
17. O auditor independente usa seu julgamento profissional para determinar a extensão do entendimento necessário sobre o objeto e outras circunstâncias do trabalho e, ainda, considera se esse entendimento é suficiente para avaliar os riscos de que as informações sobre o objeto possam estar significativamente incorretas. Normalmente o auditor independente tem entendimento menos profundo que o da parte responsável pelo objeto.

Avaliação da adequação do objeto

18. O auditor independente deve avaliar a adequação do objeto. Um objeto adequado tem as seguintes características:
- (a) é identificável e passível de avaliação ou mensuração uniforme baseada em critérios identificados;
 - (b) as informações sobre esse objeto podem ser submetidas aos procedimentos que proporcionem evidência suficiente e que permitam conclusão apropriada, quer se trate de Asseguarção Razoável ou de Asseguarção Limitada.

O auditor independente também deve identificar as características do objeto que são particularmente relevantes para os usuários previstos e que devem, ainda, estar descritas no relatório de asseguarção. Conforme indicado no item 8, o auditor independente não pode aceitar trabalho de asseguarção a menos que seu conhecimento preliminar das circunstâncias do trabalho indique que o objeto é apropriado. Entretanto, caso o auditor independente, após a aceitação do trabalho, chegue à conclusão de que o objeto não é apropriado, ele deve emitir uma conclusão com ressalvas ou adversa ou deve se abster de apresentar uma conclusão. Em alguns casos, ele avalia se deve retirar-se do trabalho.

Avaliação da adequação dos critérios

19. O auditor independente deve avaliar a adequação dos critérios de avaliação ou de mensuração do objeto. Critérios adequados têm as seguintes características:

- (a) Relevância – critérios relevantes contribuem para a tomada de decisão pelos usuários previstos;
- (b) Integridade – critérios são suficientemente completos quando os fatores relevantes, que podem influenciar nas conclusões no contexto do trabalho, não foram omitidos. Critérios completos incluem, quando relevantes, pontos de referência (*benchmarks*) para divulgação e apresentação;
- (c) Confiabilidade – critérios confiáveis permitem avaliação ou mensuração razoavelmente uniformes do objeto que inclui, quando relevante, a apresentação e a divulgação, de acordo com a prática de mercado reconhecida em situações similares;
- (d) Neutralidade – critérios neutros contribuem para conclusões sem vícios;
- (e) Entendimento – critérios compreensíveis possibilitam conclusões claras e completas e sem risco de interpretações significativamente diferentes.

Conforme mencionado no item 8, o auditor independente só deve aceitar trabalho de asseguarção se o seu conhecimento preliminar das circunstâncias do trabalho indicar que os critérios a serem utilizados são adequados. Após a aceitação do trabalho, no entanto, caso o auditor independente conclua que os critérios não são adequados, ele deve proceder como indicado no item 18.

20. Os critérios, aos quais se refere o item anterior, podem ser estabelecidos ou desenvolvidos especificamente. Normalmente, os critérios estabelecidos são adequados quando são relevantes para as necessidades dos usuários previstos. Quando existirem critérios estabelecidos para determinado objeto, usuários específicos podem combinar outros critérios para suas finalidades específicas. Por exemplo, diferentes parâmetros podem ser utilizados como critérios estabelecidos na avaliação da eficácia dos controles internos. Contudo, usuários específicos podem desenvolver um conjunto de critérios mais detalhado, que atendam às suas necessidades específicas. Nesses casos, o relatório de asseguarção deve:
- (a) destacar, sempre que relevante para as circunstâncias do trabalho, que os critérios não são baseados em leis ou normas nem foram emitidos por órgãos especializados; e
 - (b) declarar que o relatório destina-se para o uso de usuários específicos e atende a seus propósitos.
21. Para alguns objetos, é provável que não existam critérios estabelecidos. Nesses casos, são desenvolvidos critérios específicos. O auditor independente deve avaliar se esses critérios desenvolvidos podem gerar relatório de asseguarção suscetível de induzir os usuários previstos a erro. O auditor independente deve obter dos usuários previstos ou do contratante confirmação de que esses critérios são adequados para os propósitos dos usuários previstos. O auditor independente deve considerar como a falta dessa confirmação pode afetar o que deve ser feito para avaliar a adequação dos critérios identificados, e a informação fornecida sobre os critérios no relatório de asseguarção.

Relevância e risco do trabalho de asseguarção

22. O auditor independente deve considerar a relevância e o risco do trabalho de asseguarção no planejamento e execução de seu trabalho.
23. O auditor independente considera a relevância ao determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de obtenção de evidências, e ao avaliar se as informações sobre o objeto não contêm imprecisões. A consideração da relevância exige que o auditor independente compreenda e avalie quais fatores podem influenciar as decisões dos usuários previstos. Por exemplo, quando os critérios identificados permitem diferentes apresentações das informações sobre o objeto, o auditor independente avalia como a apresentação adotada pode influenciar as decisões dos usuários previstos. A relevância é considerada em termos de fatores quantitativos e qualitativos, tais como a magnitude, a natureza e a extensão do efeito desses fatores sobre a avaliação ou a mensuração do objeto e os interesses dos usuários previstos. A avaliação da relevância e da importância relativa de fatores quantitativos e qualitativos em determinado trabalho são assuntos de julgamento do auditor independente.
24. O auditor independente deve reduzir o risco do trabalho de asseguarção a um nível aceitável baixo nas circunstâncias do trabalho. Em trabalhos de Asseguarção Razoável, o auditor independente reduz o risco do

trabalho a um nível aceitavelmente baixo nas circunstâncias do trabalho, para obter segurança razoável que possa servir de base para sua conclusão na forma positiva. O nível de risco do trabalho de asseguaração é maior em trabalho de Asseguaração Limitada que em trabalho de Asseguaração Razoável devido à diferença na natureza, época ou extensão dos procedimentos de obtenção de evidências. Entretanto, em trabalho de Asseguaração Limitada, a combinação da natureza, época e extensão dos procedimentos de obtenção de evidências é suficiente, pelo menos, para que o auditor independente possa obter um nível significativo de segurança para dar suporte à conclusão na forma negativa. Para ser significativo, o nível de segurança obtido deve transmitir aos usuários previstos confiança nas informações sobre o objeto claramente relevante.

25. Em geral, o risco do trabalho de asseguaração inclui o risco inerente, o de controle e o de detecção. O grau de consideração que o auditor independente atribui a cada um desses elementos é afetado pelas circunstâncias do trabalho, em particular a natureza do objeto e o tipo de trabalho que está sendo realizado: de Asseguaração Razoável ou Limitada.

Utilização de serviço de especialista

26. Quando se recorre ao trabalho de especialista para a obtenção e avaliação de evidências, o auditor independente e o especialista devem possuir, em conjunto, habilidade e conhecimento adequados em relação ao objeto e aos critérios, para que o auditor independente possa determinar que foram obtidas evidências adequadas e suficientes.
27. O objeto e os critérios de alguns trabalhos de asseguaração podem incluir aspectos que exigem conhecimento e habilidades especializados na obtenção e na avaliação de evidências. Nesses casos, o auditor independente pode usar o trabalho de pessoas de outras áreas profissionais, chamados especialistas, que possuam o conhecimento e as habilidades necessários. A presente Norma não fornece orientação relativamente à utilização dos serviços de especialista em trabalhos nos quais houver mútua responsabilidade do auditor independente e do especialista.
28. Zelo profissional é uma qualidade exigida de todas as pessoas, inclusive dos especialistas, envolvidas em trabalho de asseguaração, às quais são atribuídas diferentes responsabilidades. O nível de competência necessário para a realização desses trabalhos varia de acordo com a natureza de suas responsabilidades. Apesar de não se exigir dos especialistas a mesma competência ao desempenhar todos os aspectos de trabalho de asseguaração que o auditor independente possui, este deve assegurar-se de que eles disponham de entendimento suficiente das normas aplicáveis para que possam relacionar os serviços que lhes foram confiados ao objetivo de asseguaração.
29. O auditor independente deve adotar procedimentos de controle de qualidade que consideram a responsabilidade de cada indivíduo envolvido no trabalho de asseguaração, inclusive os serviços de quaisquer especialistas que não sejam contadores, para assegurar a conformidade com a presente Norma e outras normas relevantes no contexto das suas responsabilidades.
30. O auditor independente deve envolver-se no trabalho e compreender o serviço para o qual o especialista é utilizado na extensão que lhe permita aceitar a responsabilidade pela conclusão em relação às informações sobre o objeto. O auditor independente avalia até que ponto os serviços de especialista devem ser utilizados para formar a sua própria conclusão.
31. Do auditor independente não é esperado que possua o mesmo conhecimento especializado e as habilidades do especialista. Deve, no entanto, estar apto e ter conhecimento suficiente para:
 - (a) definir os objetivos dos serviços atribuídos e como estes estão relacionados ao objetivo do trabalho;
 - (b) avaliar a razoabilidade das premissas, dos métodos e dos dados-fonte utilizados pelo especialista; e
 - (c) avaliar a razoabilidade das constatações do especialista em relação às circunstâncias do trabalho e à conclusão do auditor independente.
32. O auditor independente deve obter evidência suficiente e adequada de que o serviço do especialista é apropriado para as finalidades do trabalho de asseguaração. Ao avaliar a suficiência e a adequação das evidências fornecidas pelo especialista, o auditor independente leva em conta:

- (a) a competência profissional do especialista, inclusive sua experiência e objetividade;
- (b) a razoabilidade das premissas, métodos e dados-fonte utilizados pelo especialista; e
- (c) a razoabilidade e a relevância das constatações do especialista em relação às circunstâncias do trabalho e à conclusão do auditor independente.

Obtenção de evidência

33. O auditor independente deve obter evidências adequadas e suficientes para fundamentar a sua conclusão. A suficiência é a medida da quantidade de evidências, enquanto a adequação mede a sua qualidade, ou seja, sua relevância e confiabilidade. O auditor independente considera a relação entre o custo da obtenção de evidências e a utilidade das informações obtidas. Entretanto, a questão da dificuldade ou do custo envolvido não é, por si só, base válida para deixar de realizar procedimento de obtenção de evidências para o qual não há alternativa. O auditor independente usa o seu julgamento profissional e exerce o seu ceticismo para a avaliação da quantidade e da qualidade das evidências e, portanto, da sua suficiência e adequação, para fundamentar o relatório de asseguaração.
34. O trabalho de asseguaração raramente envolve a autenticação de documentos, e o auditor independente não está treinado para ser, nem dele se espera que seja, especialista em tal autenticação. Contudo, o auditor independente considera a confiabilidade da informação utilizada como evidência, por exemplo, fotocópias, *fac-símiles*, documentos filmados ou digitalizados ou outros documentos eletrônicos, incluindo, se relevante, a consideração dos controles sobre sua preparação e manutenção.
35. Evidências suficientes e adequadas para o trabalho de Asseguaração Razoável são obtidas como parte de processo de trabalho sistemático e repetitivo envolvendo:
- (a) a obtenção de entendimento sobre o objeto e outras circunstâncias do trabalho que, dependendo desse objeto, inclui entender o funcionamento dos controles internos;
 - (b) a avaliação dos riscos de que as informações sobre o objeto possam ser enganosas, considerando o entendimento descrito na alínea (a);
 - (c) a consideração dos riscos avaliados, inclusive o desenvolvimento de respostas globais, e a determinação da natureza, época e extensão de procedimentos adicionais;
 - (d) a execução de procedimentos adicionais claramente vinculados aos riscos identificados, usando uma combinação de inspeção, observação, confirmação, recálculo, reprocessamento, procedimentos analíticos e indagação. Tais procedimentos adicionais envolvem testes substantivos, inclusive a obtenção de informações corroborativas com fontes independentes da entidade e, dependendo da natureza do objeto, testes da eficácia operacional dos controles; e
 - (e) a avaliação da suficiência e da adequação das evidências.
36. Asseguaração Razoável não proporciona segurança absoluta o que raramente se consegue. De qualquer modo, é importante reduzir o risco do trabalho de asseguaração ao máximo, dada a existência de fatores tais como:
- (a) uso de testes seletivos;
 - (b) limitações inerentes dos controles internos;
 - (c) fato de muitas das evidências disponibilizadas ao auditor independente serem persuasivas em vez de conclusivas;
 - (d) uso de julgamento na obtenção e na avaliação de evidências, bem como na formação de conclusões, com base nessas evidências;
 - (e) em alguns casos, características do objeto.

37. Tanto os trabalhos de Asseguração Razoável como os de Asseguração Limitada requerem a aplicação de habilidades e técnicas para a obtenção de evidências adequadas e suficientes, no contexto de processo de trabalho sistemático e repetitivo, que inclui a obtenção de entendimento do objeto e de outras circunstâncias do trabalho. A natureza, a época e a extensão dos procedimentos de obtenção de evidências adequadas e suficientes, em trabalho de Asseguração Limitada, são, no entanto, propositadamente limitadas em relação às de Asseguração Razoável. No caso de alguns objetos, podem existir normas específicas de orientação sobre os procedimentos para a obtenção de evidências adequadas e suficientes para o trabalho de Asseguração Limitada. Na falta de norma específica, esses procedimentos variam conforme as circunstâncias do trabalho, em particular, o objeto e as necessidades dos usuários previstos e do contratante, inclusive limitações pertinentes de tempo e de custo. Tanto nos trabalhos de Asseguração Razoável como nos de Asseguração Limitada, se o auditor independente tomar conhecimento de assunto que o leve a questionar se deve ou não ser feita alguma alteração relevante nas informações sobre o objeto, deve tratá-lo realizando outros procedimentos suficientes que permitam incluí-lo no seu relatório.

Representação da parte responsável

38. O auditor independente deve obter, da parte responsável pelo objeto, representações apropriadas. A obtenção de carta de responsabilidade confirmando representações orais reduz a possibilidade de mal-entendidos entre o auditor independente e a parte responsável. Em particular, o auditor independente deve solicitar da parte responsável carta de responsabilidade que avalie ou meça o objeto em relação aos critérios identificados, seja ela disponibilizada ou não, como asserção aos usuários previstos. A ausência de declaração por escrito normalmente dá origem a conclusão com ressalvas ou a abstenção de conclusão devido à limitação do alcance do trabalho. O auditor independente também pode incluir restrição ao uso do relatório de asseguarção.
39. Ao longo do trabalho de asseguarção, a parte responsável pode fazer representação ao auditor independente, seja ela espontânea ou em decorrência de indagações específicas. Sempre que tais representações estejam relacionadas a assuntos relevantes para a avaliação ou a mensuração do objeto, o auditor independente deve:
- (a) avaliar sua razoabilidade e consistência em relação a outras evidências obtidas, inclusive outras representações;
 - (b) considerar se o autor das representações está, em princípio, bem informado sobre esses assuntos;
 - (c) obter evidências corroborativas no caso de trabalho de Asseguração Razoável. O auditor independente também pode buscar essas evidências corroborativas no caso de trabalho de Asseguração Limitada.
40. A representação da parte responsável não pode substituir outras evidências que seriam, normalmente, disponibilizadas. A incapacidade para obter evidências adequadas e suficientes em relação a assunto que tenha, ou possa vir a ter, efeito relevante sobre a avaliação ou a mensuração do objeto, pois elas deveriam ser disponibilizadas, constitui limitação no alcance do trabalho, mesmo no caso de ter sido recebida representação da parte responsável sobre o assunto.

Consideração de eventos subsequentes

41. O auditor independente deve considerar o efeito causado às informações sobre o objeto e ao relatório de asseguarção de eventos ocorridos até a data do relatório de asseguarção. O grau de consideração dado a eventos subsequentes depende da possibilidade que tais eventos possam afetar as informações sobre o objeto e a adequação da conclusão do auditor independente. Em alguns trabalhos de asseguarção, levar em conta eventos subsequentes pode não ser importante em razão da natureza do objeto. Por exemplo, quando o trabalho requer uma conclusão sobre a exatidão de dado estatístico em determinado momento, os eventos que ocorrem entre esse momento e a data do relatório de asseguarção podem não afetar a conclusão nem exigir sua divulgação no dado estatístico ou no relatório de asseguarção.

Documentação

42. O auditor independente deve documentar os assuntos significativos que propiciem evidências para fundamentar o relatório de asseguarção e que comprovem, dessa forma, que o trabalho foi realizado de acordo com a presente Norma.
43. A documentação inclui registro da análise do auditor independente sobre as questões importantes que exijam o exercício de julgamento e respectivas conclusões. A existência de questões complexas de princípio ou julgamento requer que a documentação inclua fatos pertinentes, conhecidos do auditor independente no momento da conclusão.
44. Não é necessário, nem prático, documentar todos os assuntos considerados pelo auditor independente. Ao aplicar seu julgamento profissional para avaliar a extensão da documentação a ser preparada e mantida como evidência, o auditor independente pode considerar o que é necessário para proporcionar a outro auditor independente, sem nenhuma experiência prévia do trabalho, entendimento do trabalho realizado e a base das principais decisões tomadas (excluindo aspectos detalhados do trabalho). Pode acontecer que este outro auditor só compreenda aspectos detalhados do trabalho discutindo-os com o auditor independente que preparou a documentação.

Preparação do relatório de asseguarção

45. O auditor independente deve considerar se foram obtidas evidências adequadas e suficientes para fundamentar a conclusão a ser expressa no relatório de asseguarção. Para desenvolver a sua conclusão, o auditor independente considera todas as evidências relevantes obtidas, não importando se aparentemente elas corroboram ou contradizem as informações sobre o objeto.
46. O relatório de asseguarção deve ser feito por escrito e conter uma apresentação clara da conclusão do auditor independente em relação às informações sobre o objeto.
47. A apresentação oral e outras formas de expressão de conclusões podem ser mal-entendidas sem o suporte de relatório por escrito. Por conseguinte, o relatório não deve ser oral nem apresentado apenas por meio de símbolos sem que a versão final por escrito esteja disponível. Por exemplo, um símbolo pode conter referência (*hiperlink*) a relatório de asseguarção por escrito na Internet.
48. A presente Norma não exige que relatórios de trabalhos de asseguarção tenham formato-padrão. Em vez disso, identifica, no item 49, os elementos básicos que o relatório de asseguarção deve incluir. O auditor independente opta pela “forma curta” ou pela “forma longa”, a fim de facilitar a comunicação efetiva com os usuários previstos. Os relatórios em “forma curta” costumam incluir apenas os elementos básicos, enquanto em “forma longa” podem descrever em detalhe os termos do trabalho, os critérios utilizados, as constatações em relação a aspectos particulares do trabalho e, em alguns casos, as recomendações, assim como os elementos básicos. Quaisquer constatações e recomendações do auditor independente devem ser claramente separadas da sua conclusão sobre as informações relativas ao objeto, e sua redação deve deixar claro que não existe intenção em afetar a sua conclusão. Este pode utilizar títulos, números de parágrafo, elementos gráficos, como negrito, e outros mecanismos de melhoria da clareza e da legibilidade do relatório de asseguarção.

Conteúdo do relatório de asseguarção

49. O relatório de asseguarção deve incluir os seguintes elementos básicos:
 - (a) Título que indique claramente que se trata de relatório de asseguarção emitido por auditor independente e que ajude a identificar a natureza do relatório de asseguarção e a diferenciá-lo de relatórios emitidos por outros profissionais que não estão sujeitos às mesmas exigências éticas aplicáveis ao auditor independente.
 - (b) Destinatário identifica a parte ou as partes a quem o relatório de asseguarção é dirigido. Se for viável, o relatório de asseguarção é endereçado a todos os usuários previstos, mas em alguns casos podem existir outros usuários previstos.
 - (c) Identificação do objeto e descrição das informações sobre esse objeto, quando apropriado, o que inclui, por exemplo:

- (i) data-base ou período a que a avaliação ou a mensuração do objeto se refere;
- (ii) se for o caso, nome da entidade, ou parte dela, à qual o objeto se refere; e
- (iii) explicação das características do objeto ou das informações sobre esse objeto que os usuários previstos devem tomar conhecimento e como essas características podem influenciar a precisão da avaliação ou da mensuração do objeto em relação aos critérios identificados ou, ainda, o grau de persuasão das evidências disponíveis. Por exemplo:
 - Grau com que as informações do objeto são quantitativa x qualitativa, objetiva x subjetiva, ou histórica x prospectiva;
 - Mudanças no objeto ou outras circunstâncias do trabalho que afetam a comparabilidade das informações sobre o objeto de um período para outro.

Quando a conclusão do auditor independente é redigida com base em afirmação da parte responsável, esta é anexada ou reproduzida no relatório de asseguarção ou, então, é feita referência nesse relatório a fonte disponibilizada aos usuários previstos que inclua essa afirmação.

- (d) Identificação dos critérios: o relatório de asseguarção deve identificar os critérios pelos quais o objeto foi avaliado ou mensurado, para que os usuários previstos possam entender o fundamento da conclusão do auditor independente. Esse relatório de asseguarção pode incluir critérios ou referir-se a eles, caso façam parte da declaração elaborada pela parte responsável, disponibilizada aos usuários previstos ou fiquem de alguma forma disponíveis em fonte prontamente acessível. O auditor independente considera se, pelas circunstâncias, é pertinente divulgar:
 - (i) a fonte dos critérios e se eles decorrem ou relacionam-se a leis ou regulamentos ou foram emitidos por órgãos especializados ou reconhecidos, de acordo com processo correto e transparente, ou seja, se são critérios estabelecidos no contexto do objeto (e, caso contrário, descrever por que são considerados adequados);
 - (ii) os métodos de mensuração utilizados sempre que os critérios permitam optar entre vários métodos;
 - (iii) quaisquer interpretações significativas realizadas para a aplicação dos critérios, de acordo com as circunstâncias do trabalho; e
 - (iv) se houve qualquer mudança nos métodos de mensuração utilizados.
- (e) Quando apropriado, apresentar descrição de qualquer limitação inerente que seja significativa, associada à avaliação ou à mensuração do objeto com base nos critérios: enquanto, em alguns casos, espera-se que as limitações inerentes sejam perfeitamente entendidas pelos leitores do relatório de asseguarção, em outros talvez seja apropriado fazer referência explícita no relatório de asseguarção. Por exemplo, em um relatório de asseguarção referente à eficácia dos controles internos, pode ser apropriado observar que a avaliação histórica da eficácia não é relevante para períodos futuros, em razão de risco dos controles internos tornarem-se inadequados em virtude de mudança de condições ou de eventual deterioração do grau de cumprimento com políticas ou procedimentos.
- (f) Quando os critérios utilizados para avaliar ou medir o objeto são disponibilizados somente aos usuários previstos específicos ou são relevantes apenas para uma finalidade específica, deve-se incluir declaração restringindo o uso do relatório de asseguarção a esses usuários ou para essa finalidade. Além disso, sempre que esse relatório for destinado apenas a usuários previstos específicos, ou para uma finalidade específica, o auditor independente avalia se deve fazer constar essa condição nesse relatório, alertando os leitores para o fato de ele ser restrito a usuários específicos ou a uma finalidade específica.
- (g) Declaração identificando a parte responsável e descrevendo as responsabilidades desta e do auditor independente serve para informar aos usuários previstos que a parte responsável assumiu a responsabilidade pelo objeto, no caso de trabalho de relatório direto, ou pelas informações sobre o

objeto, no caso de trabalho com base em afirmações, e que o papel do auditor independente é expressar uma conclusão independente sobre as informações relativas ao objeto.

Em alguns trabalhos de asseguarção, denominados de relatórios diretos, o auditor independente faz a avaliação ou a mensuração do objeto e divulga aos usuários previstos informações desse objeto. Em outros trabalhos de asseguarção, denominados de relatórios indiretos, a avaliação ou a mensuração do objeto é realizada pela própria parte responsável, que dá a informação aos usuários previstos sobre o objeto em forma de afirmações. Nesses outros trabalhos, o auditor independente conclui quanto às afirmações feitas pela parte responsável.

- (h) Declaração de que o trabalho foi realizado de acordo com a presente norma. Se houver outra norma aplicável, pode ser necessário fazer referência direta a ela no relatório de asseguarção.
- (i) Resumo do trabalho realizado, que ajuda os usuários previstos a compreender a natureza da segurança proporcionada pelo relatório de asseguarção. As normas sobre Parecer dos Auditores Independentes sobre Demonstrações Contábeis e de Revisão de Demonstrações Contábeis dão orientações sobre o tipo de resumo adequado.

Quando não existir norma específica para orientar sobre procedimentos de obtenção de evidências para determinado objeto, o resumo pode incluir descrição mais detalhada dos trabalhos realizados.

Como em trabalho de Asseguarção Limitada é essencial considerar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de obtenção de evidências para se entender a segurança dada pela conclusão de forma negativa emitida, o resumo do trabalho realizado:

- (i) é normalmente mais detalhado que em trabalhos de Asseguarção Razoável e identifica as limitações em termos da natureza, época e extensão dos procedimentos de obtenção de evidências. Pode ser apropriado indicar os procedimentos que não foram realizados, mas que ordinariamente seriam realizados caso se tratasse de trabalho de Asseguarção Razoável; e
 - (ii) afirma que os procedimentos de obtenção de evidências são mais limitados que para trabalhos de Asseguarção Razoável, e que, por conseguinte, a segurança é menor do que a de trabalho de Asseguarção Razoável.
- (j) Conclusão do auditor independente: quando as informações sobre o objeto são formadas por vários aspectos, podem ser emitidas conclusões separadas para cada um deles. Apesar de nem todas essas conclusões precisarem estar relacionadas ao mesmo nível de procedimentos de obtenção de evidências, cada uma delas é emitida na forma adequada ao trabalho de Asseguarção Razoável ou de Asseguarção Limitada.

Sempre que apropriado, a conclusão do auditor independente deve relatar aos usuários previstos o contexto em que ela deve ser lida: ela pode, por exemplo, incluir textos como: “A presente conclusão foi formulada com base em ... e está sujeita às limitações inerentes, apresentadas neste relatório de asseguarção independente”. Tal parágrafo é apropriado, por exemplo, para relatórios que incluam explicação das características particulares do objeto sobre as quais usuários previstos devem estar cientes.

Em trabalhos de Asseguarção Razoável, a conclusão deve ser emitida na forma positiva. Exemplo: “Em nossa opinião, os controles internos são eficazes, em todos os seus aspectos relevantes, de acordo com os *critérios XYZ*” ou: “Em nossa opinião, a afirmação da parte responsável de que os controles internos são eficazes, em todos os seus aspectos relevantes, de acordo com os *critérios XYZ*, é adequada”.

Em trabalhos de Asseguarção Limitada, a conclusão deve ser emitida na forma negativa. Exemplo: “Com base em nosso trabalho, descrito neste relatório, não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que os controles internos não são eficazes, em todos os seus aspectos relevantes, de acordo com os *critérios XYZ*”, ou “Com base em nosso trabalho, descrito neste relatório, não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que a afirmação do responsável de que os controles internos são eficazes, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os *critérios XYZ*” não é adequada.

Sempre que o auditor independente emitir conclusão com ressalvas, o relatório de asseguaração deve conter descrição clara de todas as razões (ver os itens 51 a 53).

- (k) A data do relatório de asseguaração informa aos usuários previstos que o auditor independente considerou, ao emitir seu relatório, os efeitos de eventos ocorridos sobre as informações relativas ao objeto até essa data.
- (l) O nome da firma e do auditor independente responsável técnico, os números de seus respectivos registros profissionais e o local de emissão do relatório, normalmente a cidade em que fica o escritório do auditor independente responsável pelo trabalho, para informar aos usuários previstos sobre quem é a pessoa e a firma que assume a responsabilidade pelo trabalho.

50. O auditor independente pode ampliar seu relatório de asseguaração para incluir outras informações e explicações, que não tenham por objetivo modificar a sua conclusão. Por exemplo, detalhes sobre suas qualificações e experiência e de outros envolvidos no trabalho, divulgação dos níveis de relevância, constatações relativas a aspectos particulares do trabalho e recomendações. A inclusão ou não dessas informações adicionais depende da sua relevância em relação às necessidades dos usuários previstos. Essas informações adicionais ficam claramente separadas da conclusão do auditor independente, sendo redigidas de tal maneira que não afetem sua conclusão.

Conclusões com ressalvas, conclusões adversas e abstenção de conclusão

51. O auditor independente não deve expressar conclusão sem ressalvas quando existirem as seguintes circunstâncias e, em seu julgamento, o efeito da questão for ou puder ser relevante:

- (a) existe limitação no alcance do trabalho do auditor independente, ou seja, as circunstâncias impedem, ou a parte responsável ou o contratante impõem restrição que não permite ao auditor independente obter evidências necessárias para reduzir o risco do trabalho de asseguaração a um nível adequado. Nesses casos, o auditor independente deve emitir conclusão com ressalvas ou abstenção de conclusão;
- (b) o auditor independente deve emitir conclusão com ressalvas, ou adversa, nos casos em que:
 - (i) a conclusão do auditor independente for redigida com base na afirmação da parte responsável, e esta não tenha sido devidamente apresentada, em todos os seus aspectos relevantes; ou
 - (ii) a conclusão do auditor independente for redigida diretamente em termos do objeto e dos critérios, e as informações relacionadas ao objeto contiverem distorção significativa. Nos casos de trabalhos de relatório direto, em que as informações sobre o objeto são apresentadas apenas na conclusão do auditor independente e este conclui se esse objeto está ou não, em todos os seus aspectos relevantes, em conformidade com os critérios, por exemplo: “Em nossa opinião, exceto quanto [descrever a exceção], os controles internos são eficazes, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os *critérios XYZ*”. Essa conclusão também seria considerada com ressalvas (ou adversa, como apropriado); ou
- (c) se se constatar, após a aceitação do trabalho, que os critérios são inadequados ou que o objeto não é apropriado para trabalho de asseguaração, o auditor independente deve emitir:
 - (i) a conclusão com ressalvas ou adversa, sempre que critérios inadequados ou objeto inapropriado possam confundir os usuários previstos; ou
 - (ii) a conclusão com ressalvas ou a abstenção de conclusão, nos outros casos.

52. O auditor independente deve emitir conclusão com ressalvas quando o efeito de assunto não é tão relevante ou abrangente, a ponto de exigir conclusão adversa ou abstenção de conclusão. A conclusão com ressalvas é emitida em termos de “exceto pelos” efeitos do assunto a que a ressalva está relacionada.

53. Nos casos em que a conclusão sem ressalvas do auditor independente é redigida com base na afirmação da parte responsável, e essa afirmação já descrever adequadamente a distorção significativa existente no objeto, o auditor independente:
- (a) expressa a conclusão com ressalvas ou adversa, redigida diretamente em termos do objeto e dos critérios; ou
 - (b) quando os termos do trabalho exigem especificamente que a conclusão seja redigida com base na afirmação da parte responsável, expressa a conclusão sem ressalvas, mas enfatiza a questão, mencionando-a no relatório de asseguarção.

Outras responsabilidades de informação

54. O auditor independente deve considerar outras responsabilidades de informação, inclusive a conveniência de comunicar à administração (órgãos de governança) assuntos relevantes de interesse dessa administração, surgidos do trabalho de asseguarção.
55. Na presente norma, “administração” descreve o papel das pessoas encarregadas pela supervisão, controle e orientação da parte responsável. Os administradores costumam ser responsáveis por assegurar que a entidade atinja seus objetivos e pela comunicação às partes interessadas. Se o contratante não for a parte responsável, a comunicação direta com esta ou com a administração pode não ser adequada.
56. Na presente norma, “assuntos relevantes de interesse da administração” são aqueles que surgem do trabalho de asseguarção e que, na opinião do auditor independente, são tão importantes como relevantes para as pessoas responsáveis pela administração. Assuntos relevantes de interesse da administração incluem apenas aqueles que chegaram à atenção do auditor independente durante a realização do trabalho de asseguarção. Se os termos do trabalho não requerem especificamente isso, o auditor independente não precisa elaborar procedimentos com a finalidade específica de identificar assuntos de interesse da administração.

PARTE B - ASPECTOS DE INDEPENDÊNCIA PROFISSIONAL APLICÁVEIS A TRABALHOS DE ASSEGURAÇÃO

Considerações gerais

57. Conforme mencionado no item 4 desta Norma, o auditor independente deve observar os requisitos do Código de Ética Profissional do Contabilista, aprovado pela Resolução CFC nº 803/96. A NBC P 1.2 - Independência, aprovada pela Resolução CFC nº 1.034/05, estabelece condições e procedimentos para cumprimento dos requisitos de independência profissional nos trabalhos de auditoria. Nos itens 1.2.1 e 1.2.2 da NBC P 1.2 são tratadas as definições de termos e os conceitos gerais de independência que devem ser atendidos pelos auditores independentes na realização de trabalhos de asseguarção tratados nesta Norma.

No item 1.2.10 (Prestação de Outros Serviços), e em seus subitens, da mesma NPC P 1.2, estão relatados os parâmetros para determinação de ameaças à independência profissional no caso do auditor independente prestar outros serviços a seus clientes de auditoria. É importante enfatizar que as situações lá relatadas são aplicáveis para prestação de outros serviços pelo auditor para clientes aos quais presta serviços de auditoria das demonstrações contábeis (asseguarção de informações financeiras históricas). Assim, os parâmetros lá relatados não são necessariamente aplicáveis automaticamente a trabalhos de asseguarção descritos nesta Norma.

58. São as seguintes as condições gerais de independência que devem ser observadas quando da realização de trabalhos contemplados nesta Norma:
- (a) Em atendimento à NPC P 1.2, quando forem prestados serviços de auditoria das demonstrações contábeis, os membros da equipe, a firma de auditoria e as firmas de auditoria por rede devem ser independentes da entidade cujas demonstrações forem auditadas. Nas circunstâncias em que, além de serviços de auditoria das demonstrações contábeis, também forem executados trabalhos de asseguarção previstos nesta Norma, prevalecem as regras de independência previstas na NPC P 1.2.

- (b) Quando trabalhos de asseguarção forem prestados a uma entidade que não seja cliente de auditoria e o uso do relatório não for expressamente restrito aos usuários previstos, os membros da equipe e a firma de auditoria devem ser independentes dessa entidade. Adicionalmente, devem ser consideradas quaisquer ameaças à independência que a firma de auditoria acredita que possam existir em razão dela pertencer a uma rede de firmas de auditoria.
- (c) Quando trabalhos de asseguarção forem prestados a uma entidade que não seja cliente de auditoria e o uso do relatório for expressamente restrito aos usuários previstos, os membros da equipe devem ser independentes dessa entidade e a firma de auditoria não deve ter interesse financeiro relevante direto ou indireto nessa entidade.

Perda de independência

59. Determinadas situações caracterizam a perda de independência da firma de auditoria em relação à entidade para a qual está sendo prestado o trabalho de asseguarção (cliente de asseguarção). Assim sendo, são apresentados alguns exemplos dessas situações e das ações a serem tomadas pelos membros da equipe, pela firma de auditoria e pelas firmas de auditoria por rede.

Interesses financeiros

60. Interesses financeiros são a propriedade de títulos e valores mobiliários e quaisquer outros tipos de investimentos adquiridos ou mantidos pela empresa de auditoria, seus sócios, membros da equipe de auditoria ou membros imediatos da família destas pessoas, relativamente ao cliente de asseguarção, suas controladas ou integrantes do mesmo grupo econômico, dividindo-se em diretos e indiretos:
- (a) interesses financeiros diretos são aqueles sobre os quais o detentor tem controle, seja em ações, debêntures ou em outros títulos e valores mobiliários; e
 - (b) interesses financeiros indiretos são aqueles sobre os quais o detentor não tem controle algum, ou seja, são interesses em empresas ou outras entidades, mantidas por titular beneficiário mediante plano de investimento global, sucessão, fideicomisso, fundo comum de investimento ou entidade financeira sobre os quais a pessoa não detém o controle nem exerce influência significativa. A relevância de interesse financeiro indireto deve ser considerada no contexto do cliente de asseguarção e do patrimônio líquido da pessoa em questão. O interesse financeiro indireto é considerado relevante se seu valor for superior a 5% do patrimônio líquido da pessoa. Para esse fim, deve ser adicionado o patrimônio líquido dos membros imediatos da família.

Membros da equipe e membros imediatos da família

61. Se um membro da equipe ou algum membro imediato da família tem interesse financeiro direto ou indireto relevante no cliente de asseguarção, é criada a ameaça de interesse próprio. Nesse contexto, as salvaguardas necessárias para eliminar ou reduzir a ameaça de independência em nível aceitável seriam:
- (a) alienação do interesse financeiro direto antes da pessoa se tornar membro da equipe de trabalho;
 - (b) alienação total do interesse financeiro indireto relevante ou em montante suficiente para reduzi-lo ao nível não considerado relevante, antes da pessoa se tornar membro da equipe de trabalho;
 - (c) afastamento do membro da equipe de trabalho.

Firma de auditoria

62. Se a firma de auditoria possuir interesse financeiro direto ou indireto relevante no cliente de asseguarção, é criada a ameaça de interesse próprio. Nesse contexto, as salvaguardas necessárias para eliminar ou reduzir a ameaça de independência em nível aceitável seriam:
- (a) alienação do interesse financeiro direto antes da firma de auditoria aceitar o trabalho;

- (b) alienação total do interesse financeiro indireto relevante, ou em montante suficiente para reduzi-lo ao nível não considerado relevante, antes da firma de auditoria aceitar o trabalho;
- (c) renúncia do trabalho.

Empréstimo

- 63. Empréstimo ou garantia de empréstimo para firma de auditoria ou para membro da equipe ou membros imediatos da família feito por cliente de asseguarção que seja instituição financeira ou similar, não cria ameaça à independência: (i) se o empréstimo ou a garantia do empréstimo for feito em condições normais de mercado e de prestação de garantias, e (ii) se não for relevante para a firma de auditoria ou para o cliente de asseguarção.
- 64. Se o empréstimo ou garantia de empréstimo for relevante para a firma de auditoria ou para o cliente de asseguarção, se for possível devem ser adotadas salvaguardas para reduzir a ameaça de interesse próprio para um nível aceitável. Tais salvaguardas poderiam incluir o envolvimento de outro auditor independente, que não seja da firma de auditoria ou da rede de firmas, para revisar o trabalho de asseguarção realizado.
- 65. De forma similar, se a firma de auditoria ou membro da equipe de trabalho obtém empréstimo ou garantia de empréstimo de cliente de asseguarção, que não seja instituição financeira, é criada uma ameaça de interesse próprio à independência tão significativa que não haveria salvaguardas suficientes para reduzi-la a níveis aceitáveis, a não ser que o empréstimo ou a garantia não seja relevante para o cliente de asseguarção, para a firma de auditoria ou para o membro da equipe de asseguarção.

Compra de produtos

- 66. A compra de produtos e serviços de cliente de asseguarção pela firma de auditoria ou por membro da equipe de trabalho geralmente não cria uma ameaça à independência se for efetuada no curso normal dos negócios e em condições de mercado.

Relacionamentos familiares e pessoais

- 67. Relacionamentos familiares ou pessoais entre membro da equipe de trabalho de asseguarção e diretor ou executivo do cliente de asseguarção ou certos empregados, dependendo do seu papel, podem criar ameaça de interesse próprio, de familiaridade ou de intimidação. Não é possível relatar em detalhes a significância das ameaças que poderiam ser criadas com tais relacionamentos. Essa significância depende de vários fatores, incluindo a responsabilidade dessas pessoas sobre trabalhos de asseguarção, a proximidade da relação e do papel que desempenha o membro da família dentro do cliente. Como salvaguarda, para um nível aceitável de independência, seria o afastamento do membro da equipe de trabalho ou, em casos específicos, a modificação da responsabilidade desse membro dentro da equipe de trabalho de modo que ele não trate de assuntos que estejam sob a responsabilidade de membro imediato da família.

Vínculo empregatício com clientes de asseguarção

- 68. A firma de auditoria ou um membro da equipe de asseguarção podem ter ameaças à independência, quando o diretor, o executivo ou o empregado do cliente ocupa posição que exerça influência direta e importante sobre o objeto da asseguarção, tenha sido membro da equipe de asseguarção ou sócio da firma de auditoria. Tais circunstâncias podem criar ameaças de interesse próprio, de familiaridade e de intimidação, particularmente quando remanescem relações importantes entre a pessoa (diretor, executivo ou empregado) e a firma de auditoria. Igualmente, o membro da equipe de asseguarção pode ter ameaças a sua independência, se sabe ou tem razões para acreditar que pode vir a trabalhar no cliente de asseguarção.
- 69. Se o profissional de equipe de asseguarção, sócio ou ex-sócio da firma de auditoria tiver sido contratado pelo cliente de asseguarção, a significância da ameaça de interesse próprio, de familiaridade e de intimidação dependem dos seguintes fatores:
 - (a) a posição que essa pessoa irá ocupar no cliente para o qual está sendo prestado o trabalho de asseguarção;

- (b) o grau de relacionamento que essa pessoa terá com a equipe de asseguarção;
 - (c) o período de tempo decorrido desde que essa pessoa foi membro de equipe de asseguarção ou da firma de auditoria;
 - (d) a antiga posição que essa pessoa tinha dentro de equipe de asseguarção ou da firma de auditoria.
70. As salvaguardas necessárias para reduzir as ameaças à independência a um nível aceitável seriam:
- (a) considerar as modificações apropriadas ou necessárias ao plano para a realização do trabalho;
 - (b) designar equipe para o próximo trabalho de asseguarção que possua suficiente experiência em relação à pessoa que se transferiu para o cliente de asseguarção;
 - (c) envolver outro profissional para revisar os trabalhos realizados ou assessorar a equipe onde necessário;
 - (d) revisar os procedimentos de controle de qualidade estabelecidos para o trabalho de asseguarção (vide item 6).

Honorários contingentes

71. Nos termos previstos no item 3.8 da NBC P 1 - IT 3 - Honorários e no art. 6º do Código de Ética Profissional do Contabilista, ambos do CFC, não pode ser cobrado honorário contingente para trabalhos de asseguarção. Adicionalmente, é proibido cobrar honorários contingentes para a realização de outros serviços, no mesmo período de trabalho de asseguarção, se o resultado desse trabalho de asseguarção proporcionar efeitos no valor dos honorários contingentes.
72. Sem prejuízo da regra geral descrita no item anterior, trabalhos com honorários contingentes pela firma de auditoria ou outras firmas da mesma rede podem criar ameaças à independência e, assim, os seguintes fatores devem ser considerados quando existirem outros trabalhos em andamento, com honorários contingentes, concomitantes com o trabalho de asseguarção:
- (a) alcance dos honorários possíveis;
 - (b) grau de variabilidade;
 - (c) bases nas quais o honorário foi determinado;
 - (d) se o êxito ou resultado do trabalho será revisado por terceiro;
 - (e) efeito da transação no trabalho de asseguarção.
73. As salvaguardas possíveis para honorários contingentes nessas circunstâncias seriam:
- (a) apresentação para o comitê de auditoria ou conselho de administração ou, na ausência desses, a outras pessoas responsáveis pela governança da entidade, a respeito da extensão e da natureza dos honorários;
 - (b) revisão dos honorários finais por terceiro independente;
 - (c) políticas de controle de qualidade da firma de auditoria.

Prestação de outros serviços

74. O auditor independente não deve prestar serviços de asseguarção para cliente onde são prestados outros serviços, se a prestação desses serviços criar uma ameaça à independência do auditor independente. Nesse contexto, os princípios de independência que devem ser respeitados são os seguintes:
- (a) o auditor independente não deve auditar, revisar ou prestar outros serviços de asseguarção em relação ao seu próprio trabalho (ameaça de auto-revisão);

- (b) o auditor independente não deve exercer funções gerenciais na entidade;
 - (c) o auditor independente não deve promover interesses da entidade (ameaça de defesa de interesses da entidade).
75. Em trabalhos de asseguarção, a independência deve ser sempre avaliada. Na constatação de eventuais ameaças, deve-se avaliar sua importância e sua magnitude em relação ao objeto e se a adoção de salvaguardas pode ser adotada para reduzir tais ameaças a um nível aceitável. Em determinadas circunstâncias, o trabalho não deve ser aceito, ou, se aceito, pode ser necessário declinar do trabalho de asseguarção.
76. Quando o objeto de trabalho de asseguarção não estiver relacionado ao objeto de trabalho de consultoria, as ameaças à independência podem não ser significantes e possibilita a prestação do trabalho de asseguarção.
77. Para fins de ilustração, estão descritas, a seguir, situações onde a independência seria afetada:
- (a) A ameaça de auto-revisão seria criada se o auditor independente desenvolvesse e preparasse informações financeiras prospectivas e, subsequentemente, prestasse trabalho de asseguarção sobre estas mesmas informações prospectivas.
 - (b) A ameaça de auto-revisão seria criada caso o auditor independente desenhasse e implementasse sistemas financeiros e contábeis de controle interno da entidade e, subsequentemente, prestasse trabalho de asseguarção sobre a efetividade desses sistemas de controles internos da entidade.
 - (c) A ameaça de promover interesses na entidade seria criada se o auditor independente promovesse ou representasse a entidade junto a terceiros em negociações ou aquisições de ativo.

ANEXO 3**Resolução CFC nº 1.003/04**

Aprova a NBC T 15 – Informações de Natureza Social e Ambiental

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, atendendo ao que está disposto no Art. 1º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou a NBC T 15 – Informações de Natureza Social e Ambiental.

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social, o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 15 – Informações de Natureza Social e Ambiental.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 2006, sendo recomendada a sua adoção antecipada.

Brasília, 19 de agosto de 2004.

Contador JOSÉ MARTONIO ALVES COELHO
Presidente

Ata CFC nº 861
Procs. CFC nos 40/04 e 42/04.

NBC T 15 – INFORMAÇÕES DE NATUREZA SOCIAL E AMBIENTAL

15.1 – CONCEITUAÇÃO E OBJETIVOS

15.1.1 – Esta norma estabelece procedimentos para evidenciação de informações de natureza social e ambiental, com o objetivo de demonstrar à sociedade a participação e a responsabilidade social da entidade.

15.1.2 – Para fins desta norma, entende-se por informações de natureza social e ambiental:

- a) a geração e a distribuição de riqueza;
- b) os recursos humanos;
- c) a interação da entidade com o ambiente externo;
- d) a interação com o meio ambiente.

15.1.3 – A Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental, ora instituída, quando elaborada deve evidenciar os dados e as informações de natureza social e ambiental da entidade, extraídos ou não da contabilidade, de acordo com os procedimentos determinados por esta norma.

15.1.4 – A demonstração referida no item anterior, quando divulgada, deve ser efetuada como informação complementar às demonstrações contábeis, não se confundindo com as notas explicativas.

15.1.5 – A Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental deve ser apresentada, para efeito de comparação, com as informações do exercício atual e do exercício anterior.

15.2 – INFORMAÇÕES A SEREM DIVULGADAS

15.2.1 – Geração e Distribuição de Riqueza

15.2.1.1 – A riqueza gerada e distribuída pela entidade deve ser apresentada conforme a Demonstração do Valor Adicionado, definida na NBC T 3.

15.2.2 – Recursos Humanos

15.2.2.1 – Devem constar dados referentes à remuneração, benefícios concedidos, composição do corpo funcional e as contingências e os passivos trabalhistas da entidade.

15.2.2.2 – Quanto à remuneração e benefícios concedidos aos empregados, administradores, terceirizados e autônomos, devem constar:

- a) remuneração bruta segregada por empregados, administradores, terceirizados e autônomos;
- b) relação entre a maior e a menor remuneração da entidade, considerando os empregados e os administradores;
- c) gastos com encargos sociais;
- d) gastos com alimentação;
 - e) gastos com transporte;
 - f) gastos com previdência privada;
 - g) gastos com saúde;
 - h) gastos com segurança e medicina do trabalho;
 - i) gastos com educação (excluídos os de educação ambiental);

- j) gastos com cultura;
- k) gastos com capacitação e desenvolvimento profissional;
- l) gastos com creches ou auxílio-creches;
- m) participações nos lucros ou resultados.

15.2.2.3 – Estas informações devem ser expressas monetariamente pelo valor total do gasto com cada item e a quantidade de empregados, autônomos, terceirizados e administradores beneficiados.

15.2.2.4 – Nas informações relativas à composição dos recursos humanos, devem ser evidenciados:

- a) total de empregados no final do exercício;
- b) total de admissões;
- c) total de demissões;
- d) total de estagiários no final do exercício;
- e) total de empregados portadores de necessidades especiais no final do exercício;
- f) total de prestadores de serviços terceirizados no final do exercício;
- g) total de empregados por sexo;
- h) total de empregados por faixa etária, nos seguintes intervalos:
 - menores de 18 anos
 - de 18 a 35 anos
 - de 36 a 60 anos
 - acima de 60 anos
- i) total de empregados por nível de escolaridade, segregados por:

- analfabetos
- com ensino fundamental
- com ensino médio
- com ensino técnico
- com ensino superior
- pós-graduados

- j) percentual de ocupantes de cargos de chefia, por sexo.

15.2.2.5 – Nas informações relativas às ações trabalhistas movidas pelos empregados contra a entidade, devem ser evidenciados:

- a) número de processos trabalhistas movidos contra a entidade;
- b) número de processos trabalhistas julgados procedentes;
- c) número de processos trabalhistas julgados improcedentes;
- d) valor total de indenizações e multas pagas por determinação da justiça.

15.2.2.6 – Para o fim desta informação, os processos providos parcialmente ou encerrados por acordo devem ser considerados procedentes.

15.2.3 – Interação da Entidade com o Ambiente Externo

15.2.3.1 – Nas informações relativas à interação da entidade com o ambiente externo, devem constar dados sobre o relacionamento com a comunidade na qual a entidade está inserida, com os clientes e com os fornecedores, inclusive incentivos decorrentes dessa interação.

15.2.3.2 – Nas informações relativas à interação com a comunidade, devem ser evidenciados os totais dos investimentos em:

- a) educação, exceto a de caráter ambiental;
- b) cultura;
- c) saúde e saneamento;
- d) esporte e lazer, não considerados os patrocínios com finalidade publicitária;
- e) alimentação.

15.2.3.3 – Nas informações relativas à interação com os clientes, devem ser evidenciados:

- a) número de reclamações recebidas diretamente na entidade;
- b) número de reclamações recebidas por meio dos órgãos de proteção e defesa do consumidor;
- c) número de reclamações recebidas por meio da Justiça;
- d) número das reclamações atendidas em cada instância arrolada;
- e) montante de multas e indenizações a clientes, determinadas por órgãos de proteção e defesa do consumidor ou pela Justiça;
- f) ações empreendidas pela entidade para sanar ou minimizar as causas das reclamações.

15.2.3.4 – Nas informações relativas aos fornecedores, a entidade deve informar se utiliza critérios de responsabilidade social para a seleção de seus fornecedores.

15.2.4 – Interação com o Meio Ambiente

15.2.4.1 – Nas informações relativas à interação da entidade com o meio ambiente, devem ser evidenciados:

- a) investimentos e gastos com manutenção nos processos operacionais para a melhoria do meio ambiente;
- b) investimentos e gastos com a preservação e/ou recuperação de ambientes degradados;
- c) investimentos e gastos com a educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos e administradores da entidade;
- d) investimentos e gastos com educação ambiental para a comunidade;
- e) investimentos e gastos com outros projetos ambientais;
- f) quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade;
- g) valor das multas e das indenizações relativas à matéria ambiental, determinadas administrativa e/ou judicialmente;

- h) passivos e contingências ambientais.

15.3 – DISPOSIÇÕES FINAIS

15.3.1 – Além das informações contidas no item 15.2, a entidade pode acrescentar ou detalhar outras que julgar relevantes.

- 15.3.2 – As informações contábeis, contidas na Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental, são de responsabilidade técnica de contabilista registrado em Conselho Regional de Contabilidade, devendo ser indicadas aquelas cujos dados foram extraídos de fontes não-contábeis, evidenciando o critério e o controle utilizados para garantir a integridade da informação. A responsabilidade por informações não-contábeis pode ser compartilhada com especialistas.

15.3.3 – A Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental deve ser objeto de revisão por auditor independente, e ser publicada com o relatório deste, quando a entidade for submetida a esse procedimento.

ANEXO 4

Relatório de asseguarção limitada dos auditores independentes sobre o Relatório de Sustentabilidade 2010 do Banco Bradesco S.A.

Aos Srs. Administradores
Banco Bradesco S.A.

Introdução

Fomos contratados com objetivo de assegurarmos o Relatório de Sustentabilidade 2010 do Banco Bradesco S.A., preparado sob a responsabilidade da administração do Banco. Esta responsabilidade inclui o desenho, a implementação e manutenção de controles internos para a adequada elaboração e apresentação do Relatório de Sustentabilidade 2010. Nossa responsabilidade é a de emitir um relatório de asseguarção limitada das informações divulgadas no Relatório de Sustentabilidade do Banco Bradesco S.A. do exercício de 2010.

Crítérios para elaboração do Relatório de Sustentabilidade

O Relatório de Sustentabilidade 2010 foi preparado de acordo com as diretrizes para relatórios de sustentabilidade do Global Reporting Initiative (GRI-G3) para o Nível de Aplicação A+. Seguindo essas diretrizes, o Banco Bradesco S.A. reportou 61 indicadores de desempenho entre essenciais e adicionais e 16 indicadores de desempenho do suplemento do setor financeiro.

Procedimentos aplicados

O trabalho de asseguarção limitada foi realizado de acordo com a norma brasileira para trabalho de asseguarção diferente de auditoria e revisão NBC TO 3000, emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade. Esta norma exige o cumprimento com os padrões éticos, o planejamento e a realização do serviço para obter asseguarção limitada de que nenhuma questão tenha chegado ao nosso conhecimento que nos leve a acreditar que o Relatório de Sustentabilidade 2010 do Banco Bradesco S.A. não esteja adequado de acordo com os critérios descritos abaixo (Escopo e limitações), em todos os seus aspectos relevantes.

Em um serviço de asseguarção limitada, os procedimentos de obtenção de evidências são mais limitados do que em um serviço de asseguarção razoável; portanto, obtém-se um nível de asseguarção menor do que seria obtido em um serviço de asseguarção razoável. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor independente, incluindo a avaliação dos riscos do Relatório de Sustentabilidade não cumprir significativamente com os critérios descritos abaixo (Escopo e limitações). Nosso trabalho, compreendeu a aplicação, entre outros, dos seguintes procedimentos: (i) o planejamento dos trabalhos considerando a relevância e o volume das informações apresentadas no Relatório de Sustentabilidade 2010 do Banco Bradesco S.A.; (ii) a obtenção do entendimento dos controles internos; (iii) a constatação, com base em testes, das evidências que suportam os dados quantitativos e qualitativos do Relatório de Sustentabilidade; (iv) entrevistas com os gestores responsáveis pelas informações e (v) confronto das informações de natureza financeira com os registros contábeis. Dessa forma, os procedimentos aplicados foram considerados suficientes para permitir um nível de segurança limitada e, por conseguinte, não contemplam aqueles requeridos para emissão de um relatório de asseguarção mais ampla, como conceituado na referida norma.

Nosso trabalho de asseguarção limitada compreendeu, também, a verificação da aplicação dos requisitos previstos pelo GRI-G3 para relatórios com Nível de Aplicação A+.

Escopo e limitações

Nosso trabalho teve como objetivo verificar e avaliar se os dados incluídos no Relatório de Sustentabilidade 2010 do Banco, no que tange à obtenção de informações qualitativas, à medição e aos cálculos de informações quantitativas, se apresentam em conformidade com os seguintes critérios: (i) a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 15 – Informações de Natureza Social e Ambiental; e (ii) as diretrizes para relatórios de sustentabilidade do Global Reporting Initiative (GRI-G3). As opiniões, informações históricas e informações descritivas e sujeitas a avaliações subjetivas não estão no escopo dos trabalhos desenvolvidos.

Conclusão

Com base em nosso trabalho de asseguuração limitada, não temos conhecimento de qualquer modificação relevante que deva ser procedida nas informações contidas no Relatório de Sustentabilidade do Banco Bradesco S.A. relativas ao exercício social findo em 31 de dezembro de 2010, para que essas informações estejam apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em relação aos critérios utilizados para o Nível de Aplicação A+.

Considerações adicionais

Com relação à definição de Conteúdo do Relatório de Sustentabilidade 2010, de acordo com os princípios do GRI-G3, constatamos a seguinte melhoria no processo de sua elaboração:

- Maior objetividade no relato das informações comparativamente com o relatório do exercício anterior, proporcionando maior ênfase nos temas materiais destacados pelo Banco;
- Melhor comparabilidade com o relatório do exercício anterior devido à manutenção da estrutura do documento, o que permite um melhor acompanhamento da evolução dos indicadores e do alcance das metas.

São Paulo, 04 de fevereiro de 2011.

PricewaterhouseCoopers
Auditores Independentes
CRC 2SP000160/O-5

Luis Carlos Matias Ramos
Contador CRC 1SP171564/O-1