

FUNDAÇÃO E ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO
CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

GIRVAL TREVISAN DA SILVA

Dissertação apresentada ao Centro Universitário Álvares Penteado da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – UNIFECAP, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Controladoria e Contabilidade Estratégica.

ORIENTADOR : Prof. Dr. Anísio Cândido Pereira

d 657.45
5586a
lx. 2

São Paulo

2002

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO
CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

AUDITORIA DO BALANÇO SOCIAL DAS SOCIEDADES POR AÇÕES

GIRVAL TREVISAN DA SILVA

U
d
657.45
S586a
2002
Ex.2 BC

N.Cham. d 657.45 S586a 2002
Autor: Silva, Girval Trevisan da
Título: Auditoria do balanço social das



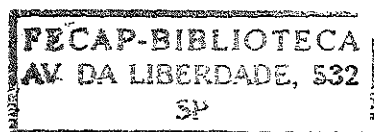
42254

Ac. 36676

Ex.2 BC U

SÃO PAULO

2002



ATA DE DEFESA DE DISSERTAÇÃO

Ata da Comissão Examinadora designada pela Coordenação de Curso do Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica do Centro Universitário Álvares Penteado, da sessão de 23 de outubro de 2002, para análise e julgamento da Dissertação: **"AUDITORIA DO BALANÇO SOCIAL DAS SOCIEDADES POR AÇÕES"** apresentada para Defesa de Dissertação do(a) pós-graduando(a):

Girval Trevisan da Silva

Aos 23 dias do mês de outubro de dois mil e dois, às 14:00 horas, em sessão pública, na Sala 131 – Bloco C, do Centro Universitário Álvares Penteado, na presença da Banca Examinadora, composta pelos docentes: **Prof. Dr. Anísio Candido Pereira (orientador), Profª. Drª. Máisa de Souza Ribeiro, Prof. Dr. Antonio Robles Jr.**, tiveram início os trabalhos de julgamento da Dissertação. Os Examinadores, observando o tempo regulamentar, argüíram o candidato sobre a dissertação apresentada e fizeram as observações que julgaram necessárias. Após a conclusão da arguição, foi suspensa a sessão pública e, em sessão secreta, os examinadores atribuíram seus conceitos. Em considerando os conceitos dos examinadores, a defesa de dissertação foi considerada APROVADO. Nada mais havendo, eu Celia Vegas, como Secretária do Programa de Mestrado, lavrei a presente ata, devidamente assinada pelos Senhores Membros da Comissão Examinadora. Centro Universitário Álvares Penteado, aos 23 de outubro de 2002.

Prof. Dr. Anísio Candido Pereira

Profª. Drª. Máisa de Souza Ribeiro

Prof. Dr. Antonio Robles Jr.

Celia Vegas
Secretária do Mestrado

*À minha esposa, Aparecida, que muito me
encorajou, sempre me ajudou e,
resignadamente, suportou minha ausência.
Meu amor, admiração e reconhecimento.*

Agradeço,

a Deus

pela vida e capacitação;

ao Dr. Anísio Cândido Pereira

*que através de seu profundo conhecimento,
aliado à humildade dos grandes sábios,
sempre me orientou de forma clara e segura,
tornando-se um exemplo que pretendo imitar;*

aos professores da FECAP

pelos ricos ensinamentos ministrados,

aos meus filhos Paulo e Elisa

que abriram mão de minha presença.

RESUMO

Esta pesquisa se propõe a explorar a possibilidade de se fazer a Auditoria do Balanço Social das sociedades por ações. Inicia com uma análise retrospectiva da evolução da evidenciação sócio-ambiental no Brasil, desde a lei 6.404/76 até o anteprojeto de lei das sociedades por ações, atualmente em discussão no Congresso Nacional. Em seguida, examina algumas propostas de evidenciação de informações ambientais e a pertinência de se ter uma "Contabilidade Ambiental". Depois disto, a pesquisa faz uma apreciação da Demonstração de Valor Agregado (DVA), e propõe algumas possíveis alterações que aumentariam seu valor informativo. Em seguida, a pesquisa avalia o conteúdo do Balanço Social, examina alguns exemplos e propõe um modelo alternativo mais próximo do conceito contábil de "balanço". Uma vez considerados os principais problemas de evidenciação do Balanço Social, a pesquisa faz uma avaliação das auditorias aplicáveis ao Balanço Social: a Auditoria ISO 14000, a Auditoria SA 8000, a Auditoria Interna e a Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, e elege esta última como a mais apropriada para se auditar o Balanço Social. A pesquisa sugere, então, algumas adaptações necessárias para que a "auditoria contábil" incorpore a "auditoria do balanço social". Finalmente, a pesquisa conclui que, utilizando-se a mesma metodologia da Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, com as devidas adaptações, é possível se fazer a Auditoria do Balanço Social das sociedades por ações.

ABSTRACT

This paper seeks to explore the possibilities of making an independent auditing on the Social Balance Report of public corporations. It starts by analysing the improvement of social and environmental disclosure in Brazil, from the corporations's law 6.404/76 to the presently proposed bill, still under discussion at the National Congress. It also analyses some suggestions for environmental disclosure and the suitability for an "environmental accountancy". This research also analyses the Added Value Report and suggests some improvements that may increase its informative value. Besides, it evaluates the Social Balance Report content, considering some samples of Social Balance disclosure and suggesting a new disposal to it, closer to the "Balance Sheet" format. Once tackled the main problems of the Social Balance disclosure, this paper makes an evaluation of some auditing methods applicable to the Social Balance: ISO 14000, SA 8000, Internal Auditing and Independent Auditing on Financial Statements and it elects the last one as the most suitable for auditing the Social Balance Report. This research suggests, then, some necessary changes so that social auditing may be incorporated into financial auditing. This paper's final conclusion is that, making the appropriate adjustments, it is possible to make an Independent Auditing on Social Balance Report of public corporations, using the same methodology of Independent Auditing on Financial Statements.

SUMÁRIO

Dedicatória	i
Agradecimentos	ii
RESUMO	iii
ABSTRACT	iv
1 INTRODUÇÃO	1
1.1 Problematização	5
1.2 Objetivos.....	8
1.2.1 Objetivo Geral.....	8
1.2.2 Objetivos Específicos	8
1.3 Hipótese.....	9
1.4 Justificativa.....	10
1.5 Metodologia Científica da Dissertação	11
1.6 Delimitação.....	13
1.7 Estrutura do Trabalho.....	15
2 EVOLUÇÃO DA REGULAMENTAÇÃO SOBRE EVIDENCIAÇÃO	17
DAS INFORMAÇÕES SÓCIO-AMBIENTAIS	17
2.1 Tratamento sócio-ambiental pela lei 6.404/76.....	18
2.2 Instruções da Comissão de Valores Mobiliários Sobre Evidenciação de Informações Sócio-Ambientais	18
2.2.1 Parecer de Orientação CVM nº 15/87.....	19
2.2.2 Parecer de Orientação CVM nº 18/90.....	21
2.2.3 Parecer de Orientação CVM nº 21/90.....	23
2.2.4 Parecer de Orientação CVM nº 24/92.....	24
2.3 Avanço na Qualidade da Evidenciação das Informações Sócio- ambientais.....	28
2.4 Evidenciação Sócio-ambiental no Anteprojeto de Lei das Sociedades por Ações	29
2.5 A Lei Sobre Crimes Ambientais	32

3 BALANÇO SOCIAL	35
3.1 A Conscientização Sócio-Ambiental e o Balanço Social	35
3.2 O Balanço Social no Brasil	41
3.3 Usuários do Balanço Social.....	49
3.4 Conteúdo do Balanço Social	55
3.4.1 Recursos Humanos	58
3.4.2 Projetos, Ações e Contribuições para a Sociedade	60
3.4.3 Demonstração de Valor Adicionado (DVA)	62
3.4.3.1 Conceito	62
3.4.3.2 Componentes da DVA	63
3.5 Proposta de um Balanço Social	80
3.6 Uniformidade na Divulgação do Balanço Social.....	87
 4 RECONHECIMENTO CONTÁBIL DE AÇÕES AMBIENTAIS.....	 89
4.1 Aspectos Sistêmicos	89
4.2 Aspectos Legais.....	90
4.3 A Necessidade de uma Contabilidade “Ambiental ”	94
4.4 Evidenciação da Atuação Ambiental	98
4.4.1 Balanço Patrimonial.....	98
4.4.1.1 Despesas Ambientais	99
4.4.1.2 Ativos Ambientais	100
4.4.1.3 Passivos Ambientais	101
4.4.2 Notas Explicativas.....	109
4.4.3 Relatório da Administração	112
4.5 Proposta de um Balanço Sócio-Ambiental.....	115
 5 AUDITORIAS SÓCIO-AMBIENTAIS	 119
5.1 Tipos de Auditoria.....	119
5.2 Auditoria Ambiental – Série ISO 14000.....	121
5.3 Auditoria das Informações Laborais	130
5.4 Auditoria Interna.....	134
5.5 Considerações Finais.....	137

6 AUDITORIA INDEPENDENTE DO BALANÇO SOCIAL.....	139
6.1 A Auditoria do Balanço Social	142
6.2 Restrições à Auditoria do Balanço Social	143
6.3 Auditoria do Balanço Social nos Moldes da Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis	147
6.3.1 Planejamento.....	148
6.3.2 Programas de Trabalho.....	151
6.3.3 Auditoria de Recursos Humanos.....	160
6.3.4 Auditoria de Projetos Comunitários.....	162
6.3.5 Auditoria da Demonstração de Valor Adicionado (DVA).....	164
6.3.6 O Parecer de Auditoria Sobre o Balanço Social	164
6.3.7 Avaliação da Auditoria do Balanço Social	169
 CONCLUSÃO	 172
 ANEXO A - Plano de Contas Ambiental.....	 176
ANEXO B - Balanço Social do Ibase.....	178
ANEXO C - Contas patrimoniais e contas de resultados de caráter social e ecológico.....	179
 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	 180
APÊNDICE I - Proposta de um Plano de Contas Sócio-Ambiental.....	187
APÊNDICE II - Reclassificações de Balanço Contábil para Balanço Social.....	192
APÊNDICE III - Balanço Social Após Reclassificações	197
APÊNDICE IV - LISTA DE BALANÇOS PUBLICADOS EXAMINADOS	202
GLOSSÁRIO	204

1 INTRODUÇÃO

A depredação indiscriminada do meio-ambiente aliada à poluição incontida da atmosfera colocam em risco a sobrevivência futura no planeta. Preocupados com a irremediável possibilidade desta catástrofe, governos e organizações internacionais começaram, nas últimas décadas, a se mobilizar com o intuito de tentar resolver os problemas mais graves a fim de deixar, às gerações futuras, um ambiente habitável. Surge, daí, o conceito de desenvolvimento sustentável que contempla um desenvolvimento econômico com justiça social e respeito ao equilíbrio ambiental, sem que o futuro da terra seja comprometido.

O desenvolvimento sustentável impõe uma responsabilidade sócio-ambiental tanto a indivíduos quanto a entidades. Este conceito reformulou a concepção sobre a responsabilidade pelos problemas estruturais existentes na sociedade. Problemas que, até então, eram vistos e entendidos como de responsabilidade do Estado, passaram a ser, também, de responsabilidade de empresas e indivíduos. Surge, assim, através de fóruns e congressos internacionais, o conceito de responsabilidade social das empresas e indivíduos para com os problemas que estão ao seu redor.

O debate sobre responsabilidade social se apóia em dois pilares básicos: o futuro do meio-ambiente e o futuro do homem. Os dois são inseparáveis. Não se pode imaginar a sobrevivência futura do homem sem um meio-ambiente adequado, assim como não faz sentido preservar o meio-ambiente sem que haja o homem para dele usufruir.

Este debate evoluiu e alcançou as empresas e seus gestores. Hoje, há uma clara idéia de que o desenvolvimento sustentável transcende questões ambientais, abrangendo a natureza do produto, condições de trabalho, segurança e saúde, relacionamento empresa e comunidade, atividades culturais e artísticas, preservação e manutenção do patrimônio histórico e cultural, observância da Declaração de Direitos Humanos, etc. Em suma, há uma interdependência da empresa com a comunidade local, com a sociedade em geral e com o meio-ambiente. Garantir a melhora nas condições de vida da sociedade e a integridade do meio-ambiente é garantir a continuidade da empresa. Segundo Zadek (1998:2): "Crescentemente, o pessoal de negócios está reconhecendo que sua prosperidade está diretamente ligada à prosperidade de toda a comunidade. A comunidade é a fonte de clientes, empregados, fornecedores e daqueles com mais posses, os investidores". (tradução livre do texto).

Entende-se, assim, que uma empresa predadora não sobreviverá a longo prazo. Por isto, é necessário se preservar o meio-ambiente e contribuir para o desenvolvimento da sociedade, pois a empresa depende de ambos para garantir sua longevidade.

Como consequência natural da evolução do debate sobre responsabilidade social surgiram, no final do século passado, alguns relatórios de cunho social, dentre eles, o Balanço Social, um demonstrativo de prestação de contas sobre o desempenho sócio-ambiental da entidade.

O Balanço Social é uma realidade irreversível que, resistências à parte, veio para ficar. Portanto, é preciso se entender os conceitos subjacentes às informações divulgadas para que o Balanço Social se torne uma ferramenta útil para tomada de decisões por parte dos gestores.

Tinoco (2001:42-3) faz a seguinte distinção de Balanço Social:

“o Balanço Social surgiu inicialmente na França, revelando informações exclusivamente, dos recursos humanos, que trabalhavam nas organizações (...). Esta abordagem vem sendo denominada de ‘balanço social em sentido restrito’ (...). A inserção das questões econômicas, ambientais e de cidadania às sociais ampliaram o escopo do Balanço Social, denominando-o de Balanço Social em sentido amplo, compreendendo:

- Balanço social em sentido restrito (balanço de pessoas);
- demonstração de valor adicionado;
- balanço ecológico;
- responsabilidade social das empresas.”

Esta pesquisa adota o termo Balanço Social em seu sentido amplo.

As informações sobre as ações sociais das empresas servem para orientar os gestores, os investidores, o governo e os cooperadores da empresa (funcionários, fornecedores, instituições financeiras, etc.), na tomada de decisões. Por isto, estas informações precisam ser confiáveis e precisas, surgindo, assim, a necessidade de auditoria independente.

A auditoria do Balanço Social é um assunto, ainda, pouco difundido no Brasil. Porém, há uma crescente pressão do mercado de capitais e da sociedade para que as empresas divulguem seu Balanço Social. Assim, a necessidade de auditoria deste demonstrativo é um desdobramento natural, pois, as informações divulgadas precisam ser confiáveis. Esta pesquisa busca analisar a evidenciação e divulgação das informações sociais das empresas através de Balanço Social e estudar caminhos para que este demonstrativo possa ser auditado.

Esta pesquisa pretende estudar a aplicabilidade de uma auditoria independente, nos moldes da auditoria financeira, ao Balanço Social das sociedades por ações, bem como analisar sua viabilidade no atual nível de divulgação deste demonstrativo no mercado brasileiro. Espera-se que esta pesquisa sirva de subsídio a gestores e auditores para a divulgação de informações mais confiáveis e transparentes sobre as ações sócio-ambientais das empresas.

1.1 Problemática

Esta pesquisa se dispõe a investigar a possibilidade de se executar uma auditoria independente no Balanço Social das empresas nos mesmos moldes da auditoria das demonstrações contábeis.

Para alcançar esta meta, valendo-se de procedimentos científicos, será observada a seguinte orientação de Severino (2000 :74-75):

“a visão clara do tema do trabalho, do assunto a ser tratado, a partir de determinada perspectiva, deve completar-se com sua colocação em termos de problema (...). Em outras palavras, o tema deve ser problematizado (...). Exige-se uma idéia daquilo que pretende-se dizer a respeito do assunto escolhido e que se apresenta como uma tomada de posição sobre o tema problema. Este adquire então a forma lógica de tese, de idéia central, ou seja, de proposição portadora da mensagem principal do trabalho que deverá ser demonstrada logicamente através do raciocínio. Todo discurso científico pretende demonstrar uma posição a respeito do tema problematizado”.

O Balanço Social tem crescido em importância no seio da sociedade. Algumas iniciativas para agilização do processo de divulgação à sociedade já são uma realidade. Entre elas pode-se citar a realização de congressos para promover a divulgação do Balanço Social, a ação de instituições como, por

exemplo, o Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas (IBASE), comprometido em incentivar a divulgação do Balanço Social e temas e projetos de cunho sócio-ambiental. O próprio anteprojeto que trata da alteração da legislação societária, atualmente em discussão no Congresso Nacional, prevê a obrigatoriedade da divulgação da Demonstração de Valor Adicionado e faz referência às informações de cunho social a serem divulgadas pelas empresas.

As sociedades por ações de capital aberto são, dentro dos diversos agentes econômicos atuando no mercado, entidades que têm uma responsabilidade maior de divulgar seu Balanço Social, por financiarem suas operações com recursos advindos da sociedade, via mercado de capitais. Portanto, nada mais justo que prestem contas à sociedade sobre como se relacionam com os membros desta mesma sociedade através da interação com seus funcionários, com a comunidade e com o meio-ambiente.

Considerando-se que há um público muito grande interessado na divulgação do Balanço Social das empresas (empregados e suas famílias, acionistas, comunidades, governos, imprensa, mercado, fornecedores, instituições financeiras, ambientalistas, etc.) e, também, que, em alguns casos, o volume de recursos financeiros destinados à área sócio-ambiental é grande, a autenticidade, comparabilidade e confiabilidade das informações se tornam imprescindíveis.

Algumas instituições financeiras internacionais (BID, Banco Mundial, FMI) e nacionais (BNDES, Caixa Econômica) já buscam informações sociais antes de liberação de créditos a seus clientes, bem como demandam prestação

de contas das verbas emprestadas a projetos sociais. Está aí mais uma boa razão para que o Balanço Social seja auditado.

Não apenas interessados externos precisam de informações confiáveis sobre o desempenho sócio-ambiental da empresa mas, também, os interessados internos como os acionistas, os gestores e os empregados. Uma informação distorcida pode causar grandes prejuízos à corporação. O passivo ambiental ou uma contingência trabalhista são exemplos típicos destes riscos. A confiabilidade nas informações oferece tranquilidade ao gestor e reforça a credibilidade de sua gestão.

Tendo-se em vista a relevância das informações sobre a interação da corporação com o meio em que está inserida, tanto para os gestores, como para o governo e para diversos segmentos da sociedade, a confiabilidade destas informações é imprescindível. Infelizmente, ainda não há um padrão de apresentação do Balanço Social, que permita a comparabilidade entre exercícios e entre corporações, como já ocorre com outras demonstrações financeiras.

Considerando-se que: a) não há uma demonstração padrão de Balanço Social adotado, generalizadamente, pelas sociedades por ações; b) não há princípios e normas de contabilidade e de auditoria, de aceitação geral, explicitamente aplicáveis ao Balanço Social; c) atualmente, ainda não há obrigatoriedade na divulgação do Balanço Social por parte das empresas; é pertinente se investigar se a execução de uma auditoria independente do Balanço Social das sociedades por ações é viável.

À luz do exposto, a presente pesquisa se dispõe a analisar a seguinte questão:

é possível se promover uma auditoria independente do Balanço Social nas sociedades por ações integrado à auditoria das demonstrações contábeis ?

1.2 Objetivos

Visando elucidar o problema acima proposto, esta pesquisa se orientará pelos seguintes objetivos:

1.2.1 Objetivo Geral

Contribuir com o debate sobre a importância da divulgação de informações sócio-ambientais confiáveis mediante o estudo da viabilidade da execução de auditoria independente no Balanço Social.

1.2.2 Objetivos Específicos

- a. analisar os elementos constitutivos do Balanço Social;
- b. investigar a possibilidade de sugerir melhorias na evidenciação dos elementos constitutivos do Balanço Social;
- c. estabelecer uma relação entre as normas e princípios de auditoria aplicáveis às demonstrações contábeis e o Balanço Social;
- d. sugerir procedimentos para execução de uma auditoria de Balanço Social nos moldes da auditoria das demonstrações contábeis.

1.3 Hipótese

Na tentativa de se solucionar o problema acima aventado, será investigada uma hipótese geral a ser corroborada no decorrer deste trabalho.

A hipótese proposta nesta pesquisa se baseia na seguinte afirmação de Severino (2000:75) :

“Quando o autor se define afinal por uma solução que pretende demonstrar no curso do trabalho, pode-se então falar de tese ou de idéia central de seu trabalho (...), deve-se demonstrar uma única idéia, comprovar uma única hipótese, defender uma única tese, assumindo uma posição única relacionada com o problema específico levantado pela consideração do tema.(...), exige-se uma idéia daquilo que se pretende dizer a respeito do assunto escolhido e que se apresenta como uma tomada de posição sobre o tema-problema. Este adquire então, a forma lógica de tese, de idéia central, de proposição portadora de mensagem principal do trabalho que deverá ser demonstrada logicamente através do raciocínio. Todo discurso científico pretende demonstrar uma posição a respeito do tema problematizado.”

Assim, para analisar o problema acima levantado, esta pesquisa se propõe a investigar a seguinte hipótese:

**É possível se realizar uma auditoria independente do
Balanço Social das sociedades por ações integrado à
auditoria das demonstrações contábeis.**

1.4 Justificativa

A auditoria do Balanço Social das sociedades por ações é um assunto que se encontra em estágio embrionário no debate entre especialistas e profissionais. Portanto, é justo se questionar a pertinência de tal pesquisa. Segundo Severino, (2000:161), “o autor deve apresentar as justificativas, não apenas mas sobretudo aquelas baseadas na relevância social e científica da pesquisa proposta”.

O interesse pelo Balanço Social e a experiência profissional do autor desta pesquisa em auditoria deram origem à presente pesquisa. Como é, ainda, um assunto pouco explorado, esta pesquisa científica pode em muito contribuir para se aperfeiçoar esta área do conhecimento humano.

Muito se tem escrito sobre a importância do Balanço Social e há uma crescente pressão, por parte da sociedade, sobre as empresas para a sua divulgação. Sugestões de modelos para o Balanço Social e Demonstração de Valor Agregado já existem. Estas sugestões fazem parte do processo de padronização pelo qual o Balanço Social está passando. Sua implementação de maneira generalizada no Brasil é apenas uma questão de tempo. Sendo este o caso, a auditoria do Balanço Social será uma consequência natural.

Esta pesquisa se dedica a identificar e elucidar questões relacionadas ao debate sobre o Balanço Social como meio de prestação de contas das atividades sócio-ambientais de uma corporação junto à sociedade em que está inserida, mais especificamente no que tange à exatidão e credibilidade destas informações. Para tanto, investiga procedimentos e metodologias de auditoria aplicáveis ao Balanço Social.

Ao analisar a evidenciação das informações de caráter sócio-ambientais, comparando o que existe em outros países com o que, hoje, se pratica no Brasil e avaliando o anteprojeto de reformulação da legislação societária sobre este assunto, esta pesquisa está participando do processo de desenvolvimento de novos conceitos e conteúdos concernentes à evidenciação de informações sócio-ambientais por parte das empresas e, desta forma, contribuindo com a causa do desenvolvimento sustentável.

1.5 Metodologia Científica da Dissertação

Severino (2000:193), afirma que : “para abordar determinado tema (...) o autor pode utilizar-se de processos analíticos ou sintéticos” de estudo. Conforme Severino, o processo sintético consiste em recompor um objeto decomposto, permitindo uma visão de conjunto dando um sentido uno e global. O processo analítico, por sua vez, consiste na decomposição do objeto em suas partes constitutivas, seja este um objeto material, um conceito, uma idéia, um texto, etc.

Esta pesquisa adota o processo analítico, analisando os conceitos básicos de Balanço Social e auditoria para, num segundo momento, promover a síntese entre ambos, buscando relacionar a aplicação da auditoria ao Balanço Social.

Para aplicação do processo analítico de estudo a esta pesquisa são aplicados argumentos lógicos sob a forma de raciocínios. Segundo Severino (2000:192):

“o raciocínio divide-se, basicamente, em duas grandes formas: a dedução e a indução (...), o raciocínio indutivo é uma forma de raciocínio em que o antecedente são dados e fatos particulares e o conseqüente uma afirmação mais universal (...). O raciocínio dedutivo é um raciocínio cujo antecedente é constituído de princípios universais, plenamente inteligíveis; através dele se chega a um conseqüente menos universal. As afirmações do antecedente são universais e já previamente aceitas: e delas decorrerá, de maneira lógica, necessária, a conclusão, a afirmação conseqüente. Deduzindo-se, passa-se das premissas à conclusão”.

Esta pesquisa aplica o raciocínio dedutivo sobre conceitos genéricos já existentes como demonstrações contábeis e auditoria independente. Será traçado um paralelo entre as demonstrações contábeis e o Balanço Social, mostrando que ambos se utilizam da Contabilidade para gerarem suas informações e que, portanto, a auditoria aplicada às demonstrações contábeis

pode ser adaptada e aplicada ao Balanço Social. Estes conceitos são decompostos em suas partes constitutivas, analisados e inter-relacionados com vistas à corroboração da hipótese proposta.

A pesquisa está, assim, orientada pela análise dedutiva de uma hipótese proposta como possível solução do problema apresentado. Para tanto, são utilizados os seguintes procedimentos de pesquisa:

- Pesquisa documental: de leis, projetos, pareceres, balanços sociais e outros documentos relacionados com o tema;
- Pesquisa bibliográfica: serão pesquisados os principais autores que tratam do tema;
- “Sites” da internet: pesquisa de instituições e documentos disponíveis multimídia.

Espera-se que a observância destes procedimentos metodológicos científicos sejam suficientes para conferir à presente pesquisa a pretendida qualificação de trabalho científico.

1.6 Delimitação

Tendo em vista a amplitude do tema, torna-se necessário delimitá-lo para que esta pesquisa atinja seus objetivos. Segundo Severino (2000:74), “cabe ao aluno delimitar, com precisão, o tema indicado, ou seja, é preciso

distingui-lo de temas afins, tendo presente o domínio sobre o qual vai trabalhar”.

Assim sendo, optou-se por investigar, nesta pesquisa, a auditoria do Balanço Social das sociedades por ações, por entender que estas entidades, além de sua responsabilidade de bem informar o público, já têm a obrigação legal de submeter suas demonstrações contábeis à opinião de auditores independentes.

Outra razão que contribuiu para a decisão de se limitar esta pesquisa às sociedades por ações foi que existe uma ampla regulamentação sobre evidenciação e auditoria das demonstrações contábeis destas entidades. Assim sendo, há toda uma estrutura normativa com a qual pode-se comparar e avaliar o Balanço Social e sua auditoria. Sem esta delimitação, o escopo desta pesquisa ficaria muito amplo e seria muito mais difícil se estabelecer comparações elucidativas. Além disto, o governo recomenda que as sociedades que não possuam instruções específicas sobre evidenciação de suas demonstrações contábeis sigam as orientações dispensadas às sociedades por ações.

Como as sociedades por ações englobam uma infinidade de segmentos econômicos, algumas delas voltadas à preservação e desenvolvimento do meio-ambiente enquanto outras, ao contrário, são agentes poluidores ou predadores do meio-ambiente, torna-se necessário, ainda, mais uma delimitação. Por isto, optou-se, nesta pesquisa, por estudar a aplicabilidade de auditoria independente ao Balanço Social de uma sociedade do ramo

metalúrgico, com baixo impacto poluidor ao meio-ambiente, exceto pela sucata que pode ser reciclada.

Apesar de focar o ramo metalúrgico, os resultados desta pesquisa são aplicáveis a outros segmentos econômicos e a outros tipos de sociedades, além das sociedades por ações.

1.7 Estrutura do Trabalho

Para realizar esta pesquisa de maneira lógica e coerente a fim de testar a hipótese proposta, como requer o método científico, o tema encontra-se subdividido nos seguintes capítulos:

- o capítulo 1 trata do embasamento científico sobre o qual a presente pesquisa se baseia;
- o capítulo 2 faz uma análise da evidenciação sócio-ambiental desde a lei 6.404/76 até o anteprojeto de reformulação da legislação societária;
- o capítulo 3 trata da evidenciação das questões sociais, laborais e comunitárias, e sua melhor evidenciação no Balanço Social;
- o capítulo 4 analisa a evidenciação de questões de natureza ambiental, sua mensuração e inserção no Balanço Social como também considerações sobre o que se tem chamado de Contabilidade Ambiental.

- o capítulo 5 faz uma análise da natureza das auditorias: interna, ISO 14000 e SA 8000, para verificar se elas são suficientes para fomentar o mercado com informações sócio-ambientais suficientes e seguras para tomada de decisões de cunho financeiro;
- no capítulo 6 se apresenta a aplicabilidade da auditoria no Balanço Social baseada em dados financeiro-contábeis nos mesmos padrões das auditorias independentes das demais demonstrações contábeis.

A pesquisa é concluída com a comparação entre as conclusões alcançadas em cada capítulo e a hipótese aventada para ver se esta é corroborada, ou não, e, assim, responder satisfatoriamente ao problema proposto.

2 EVOLUÇÃO DA REGULAMENTAÇÃO SOBRE EVIDENCIAÇÃO DAS INFORMAÇÕES SÓCIO-AMBIENTAIS

Para uma análise equilibrada do tratamento dispensado pela lei 6.404/76 às questões sócio-ambientais, é imperativo considerar que, quando esta lei foi promulgada, tais questões eram incipientes nos países considerados desenvolvidos enquanto que, no Brasil, ainda estavam em seu estágio embrionário de concepção. Por isto, após a vertiginosa ascensão das questões sócio-ambientais no cenário político-econômico internacional nos últimos vinte anos, a lei 6.404/76 apresenta um certo anacronismo que nem mesmo as sucessivas orientações da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) conseguiram erradicar. Infelizmente, algumas destas questões não estão sendo consideradas no anteprojeto, atualmente, em discussão no Congresso Nacional e deverão perdurar por mais algum tempo no cenário nacional.

O Brasil, na opinião de Oliveira, E. (2001), possui uma legislação ambiental das mais desenvolvidas do mundo, porém, a legislação societária não tem acompanhado este avanço.

2.1 Tratamento Sócio-ambiental pela lei 6.404/76

Pelo texto da lei 6.404/76, art.176, § 4º, muito pouco é exigido em termos de evidenciação sócio-ambiental, conforme se observa no seguinte extrato da lei:

“As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício”.

O texto da lei menciona nove casos expressos que deverão ser evidenciados em Notas Explicativas, nenhum deles se refere à informação do Balanço Social. É preciso muito boa vontade e criatividade para se deduzir que informações sócio-ambientais sejam divulgadas, com a possível exceção de eventuais contingências.

2.2 Instruções da Comissão de Valores Mobiliários Sobre Evidenciação de Informações Sócio-Ambientais

Somente onze anos após a promulgação da lei 6.404/76 foi que a CVM emitiu Parecer de Orientação fazendo recomendações sobre Plano de Aposentadoria e Pensões e sobre ônus, garantias e responsabilidades eventuais e contingentes, que elucidam um pouco mais sobre as questões em epígrafe. Uma análise dos pareceres emitidos pela CVM dão uma idéia de

como as questões sócio-ambientais são tratadas de maneira incipiente pelas empresas.

2.2.1 Parecer de Orientação CVM nº 15/87

O Parecer de Orientação CVM nº 15, de 28 de dezembro de 1987, esclarece como as informações devem ser divulgadas pelas sociedades por ações ao público:

“(…)

2 - RELATÓRIO DA ADMINISTRAÇÃO

A título de recomendação e exemplo, apresentamos a seguir relação dos itens que constituem informações que atendem às linhas gerais retro-comentadas, já apresentadas por muitas companhias no Brasil (e comumente em alguns outros países):

(…)

b) **Comentários sobre a conjuntura econômica geral: concorrência nos mercados, atos governamentais e outros fatores exógenos relevantes sobre o desempenho da companhia.**

c) **Recursos humanos: número de empregados no término dos dois últimos exercícios e `turnover` nos dois últimos anos, segmentação da mão-de-obra segundo a localização geográfica; nível educacional ou produto; investimento em treinamento; fundos de seguridade e outros planos sociais.**

(...)

g) Proteção ao meio-ambiente: descrição e objetivo dos investimentos efetuados e montante aplicado.

Convém observar que essas sugestões não devem inibir a criatividade da administração em elaborar o seu relatório.” (grifo nosso)

Este Parecer de Orientação tem o sentido de aprimorar a qualidade da informação, oferecendo orientações mais específicas sobre questões sócio-ambientais. Estas informações devem ser divulgadas no Relatório da Administração. Este documento está inserido no contexto da Assembléia Geral Ordinária (AGO), ocasião em que as contas do exercício social serão apreciadas e aprovadas.

Segundo o texto da lei 6.404/76, o Relatório da Administração é uma prestação de contas dos administradores aos acionistas que se reunirão anualmente para aprovação das contas do exercício. Neste contexto, as informações sócio-ambientais a serem divulgadas ficam à critério dos administradores, uma vez que o conteúdo citado no Parecer de Orientação CVM 15 / 87, é apenas “recomendado” e não exigido.

Além do caráter voluntário, o Relatório da Administração, normalmente, contém informações qualitativas e quadros numéricos, apresentados numa forma descritiva, com grande liberdade de expressão e conteúdo para os administradores, cujo objetivo principal é conseguir a aprovação dos acionistas

majoritários. Este contexto deixa pouco espaço para uma evidenciação segura e elucidativa do desempenho sócio-ambiental da empresa de utilidade para terceiros. Não é difícil encontrar-se divulgações beneméritas aos trabalhadores, à comunidade e ao meio-ambiente, contudo, como instrumento de “marketing social”. Porém, raramente se encontra a divulgação de problemas sérios neste relatório, com medo, compreensível, de possíveis repercussões negativas para a empresa e para seus administradores. Além disto, o parecer dos auditores não opina sobre o conteúdo deste relatório, o que o torna, ainda, mais vulnerável quanto à sua credibilidade e utilidade por parte de terceiros.

2.2.2 Parecer de Orientação CVM nº 18/90

O Parecer de Orientação CVM nº 18, de 18 de janeiro de 1990, trata de contingências e provisões e representa um avanço da evidenciação sócio-ambiental:

“(…).

8. PROVISÕES PARA PASSIVOS E PERDAS PREVISTAS COM ATIVOS

Todas as obrigações conhecidas na data do balanço devem ser registradas pelo regime de competência. Aquelas cujos valores não possam ainda ser determinados com precisão, devem ser registradas pelos seus valores estimados com base nas informações objetivas então disponíveis. Exemplos de obrigações provisionadas incluem: encargos trabalhistas, encargos

financeiros, imposto de renda federal e estadual e contingências.

Da mesma forma, as perdas previstas com ativos devem ser estimadas na data do balanço com base nas informações objetivas então disponíveis e provisionadas em regime de competência. Exemplos de perdas com ativos provisionados incluem: contas incobráveis, valor de mercado de investimentos temporários e aplicações financeiras inferiores ao valor contábil, perda de natureza permanente nas participações societárias de natureza permanente, estoques obsoletos e amortização de diferido. (...).”

A CVM, neste parecer, trata da questão mais polêmica em termos sócio-ambientais, que é o das contingências. Ao afirmar que mesmo valores não totalmente definidos são passíveis de estimativa e de contabilização, a CVM pretende eliminar o argumento mais comum utilizado para se evitar o registro e divulgação de contingências. Como as contingências ficam evidenciadas em notas explicativas e, portanto, são parte integrante das demonstrações contábeis, estão sujeitas à auditoria.

Além de contingências, o Parecer de Orientação CVM nº 18/90, instrui que:

“a companhia que mantém plano de aposentadoria e pensões para seus funcionários e/ou dependentes deve

apresentar nota explicativa informando sobre a existência do plano, o regime atuarial de determinação do custo e contribuições do plano, o custo anual, e o **montante das obrigações definidas contabilizadas e das obrigações potenciais, estas contabilizadas ou não, devendo ser divulgadas as justificativas quando da não contabilização**” (grifo nosso).

2.2.3 Parecer de Orientação CVM nº 21/90

Desde que a lei 6404/76 foi promulgada, somente em 1990 ocorre a primeira orientação da CVM de cunho social. Discorrendo sobre Planos de Aposentadoria e Pensão, a CVM, assim, avaliou a qualidade da evidenciação então existente através do Parecer de Orientação CVM nº 21, de 27 de dezembro de 1990:

“(…)

3. FUNDOS DE PENSÃO

Como resultado do exame das demonstrações financeiras de 31 de dezembro de 1989 pudemos constatar que, na maioria dos casos, as companhias se limitam a informar que são patrocinadoras de plano de aposentadoria, pensão e saúde, mantendo entidade de previdência fechada com essa finalidade, além de outras informações de natureza descritiva, sem, no entanto, revelar os montantes dos encargos e responsabilidades envolvidas.

A prática contábil do reconhecimento de tais

responsabilidades e os procedimentos de divulgação até hoje verificados são, na sua quase totalidade, imperfeitos e desinformativos, incondizentes com a qualidade de informação desejada”(grifo nosso).

2.2.4 Parecer de Orientação CVM nº 24/92

Posteriormente, a CVM avança na compreensão sobre a evidenciação de contingências, planos de aposentadoria e pensão, com a edição do Parecer de Orientação nº 24, de 15 de janeiro de 1992:

“(…)

NOTAS EXPLICATIVAS

“(…)

34. ÔNUS, GARANTIAS E RESPONSABILIDADES EVENTUAIS E CONTINGENTES

Devem ser divulgados os ônus reais sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais/contingentes. Os fatos contingentes que gerarem, por suas peculiaridades, reservas ou provisões para contingências e, **mesmo aqueles cuja probabilidade for difícil de calcular ou cujo valor não for mensurável, deverão ser evidenciados em nota explicativa, sendo ainda mencionadas, neste último caso, as razões da impossibilidade dessa mensuração”.** (grifo nosso)

Posteriormente, a CVM se viu obrigada a, uma vez mais, elucidar as informações mínimas necessárias a serem divulgadas pela empresa, obviamente, combatendo uma resistência de divulgação de seu conteúdo. O Parecer de Orientação CVM 24, de 15 de janeiro de 1992, reforça as recomendações anteriores:

"(...)

13. FUNDOS DE PENSÃO

Conceitualmente, os encargos com os fundos de pensão dos empregados devem ser reconhecidos como despesa de acordo com os benefícios produzidos por estes empregados ao longo da sua vida laborativa, de modo a ocorrer o confronto entre as despesas e as receitas, respeitando o regime de competência.

Diante deste raciocínio, colocado de uma forma ampla, sempre que uma companhia constituir o seu fundo de pensão, e o seu plano for de benefício definido, vai existir um serviço passado, para o qual não houve contribuição e que exige um plano de amortização, calculado atuarialmente. Este plano deve ser alvo de nota explicativa, para evidenciar o seu valor e as condições (prazo, taxa de juros, etc.) de amortização. Sujeita-se, no entanto, a critério de registro contábil os compromissos da companhia com o serviço passado, em relação aos seus empregados, referentes a benefícios de aposentadoria e outros, quando da não existência formal de um fundo de pensão, sempre que tratar-se de uma massa restrita.

Com relação à nota explicativa sobre aposentadorias e pensões, introduzida através do Parecer de Orientação nº 18/90, apresenta-se a seguir os itens mínimos a serem evidenciados pelas companhias abertas, visando transmitir uma clara idéia dos seus compromissos para com estas entidades:

- entidades patrocinadoras;
 - custo anual para a companhia, incluindo todas as suas contribuições;
 - regime atuarial de determinação de custos;
 - tipo de plano (benefício definido, contribuição definida, misto);
 - obrigações vencidas;
 - compromissos estatutários da companhia em relação às insuficiências patrimoniais;
 - valor da insuficiência e suas razões;
 - taxas de contribuição atual e futuras, aprovadas ou previstas;
 - relação de contribuição patrocinadora/participante;
 - e
 - data da última reavaliação atuarial aprovada.
- (...)

NOTAS EXPLICATIVAS

36. PLANO DE APOSENTADORIA E PENSÃO

As informações mínimas a serem evidenciadas pelas companhias abertas são:

- a) entidades patrocinadoras;
- b) custo anual para a companhia, incluindo todas as suas contribuições;
- c) regime atuarial de determinação de custos;
- d) tipo de plano (benefício definido, contribuição definida, misto);
- e) obrigações vencidas;
- f) compromissos estatutários da companhia em relação às insuficiências patrimoniais;
- g) valor da insuficiência e suas razões;
- h) taxas de contribuição atual e futuras, aprovadas ou previstas;
- i) relação de contribuição patrocinadora/participantes;
- j) data da última reavaliação atuarial aprovada;
- k) obrigações potenciais, contabilizadas ou não, com esclarecimento das razões que motivaram o não reconhecimento dessa exigibilidade”.

Apesar de todas estas instruções, há empresas que colocam as informações no Relatório da Administração, contrariando determinação

expressa da CVM. Sempre se deve ter em mente que o Relatório da Administração não é auditado e tal prática pode ser indício de problemas.

2.3 Avanço na Qualidade da Evidenciação das Informações Sócio-ambientais

Fazendo uma avaliação rotineira sobre a qualidade das demonstrações contábeis que lhe são submetidas, a CVM fez a seguinte consideração no Parecer de Orientação nº 24, de 15 de janeiro de 1992:

“(…)

4. AVANÇOS NA QUALIDADE DA INFORMAÇÃO E DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.

Algumas empresas têm demonstrado interesse ou desenvolvido trabalhos no sentido de levar ao seu usuário uma informação de melhor qualidade, através do aperfeiçoamento dos ou de informações mais completas.

A CVM apóia e estimula estas iniciativas. São exemplos de formas de enriquecimento da informação levada ao público: Demonstrações complementares, como:

- a) Fluxo de caixa; e**
- b) Valor Adicionado” (grifo nosso).**

Ressalte-se que estas duas demonstrações no anteprojeto, ora em discussão no Congresso Nacional, são propostas como obrigatórias. Para esta pesquisa, a Demonstração de Valor Adicionado é de extrema relevância e será estudada, adiante, mais detidamente.

2.4 Evidenciação Sócio-ambiental no Anteprojeto de Lei das Sociedades por Ações

Antes de se concluir este retrospecto sobre a evolução da evidenciação das informações sócio-ambientais, convém analisar, ainda, as alterações propostas pelo anteprojeto de alteração da lei societária. O quadro abaixo elucida as alterações mais significativas do ponto de vista da evidenciação das informações sócio-ambientais (as alterações que interessam à presente pesquisa estão destacadas em negrito):

QUADRO COMPARATIVO

Lei nº 6.404/76	Anteprojeto CVM
Art. 176 – Ao fim de cada exercício social, a Diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:	Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a Diretoria da companhia fará elaborar, com base na escrituração mercantil, as seguintes demonstrações contábeis, que deverão exprimir com clareza a situação patrimonial e financeira e as mutações ocorridas no exercício:
I – balanço patrimonial;	I – balanço patrimonial;
II – demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;	II – demonstração das mutações do patrimônio líquido;
III – demonstração do resultado do exercício;	III – demonstração do resultado do exercício;
IV – demonstração das origens e aplicações de recursos.	IV – demonstração dos fluxos de caixa; e
	V – demonstração do valor adicionado.
§ 4º - As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.	§ 4º As demonstrações contábeis serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações adicionais necessários para o detalhamento do seu conteúdo e esclarecimento da situação patrimonial e financeira e dos resultados do exercício, incluindo informações de natureza social, de produtividade e sobre os segmentos dos negócios.
Art. 188 - A demonstração das origens e aplicações de recursos indicará as modificações na posição financeira da companhia, discriminando:	Art. 188. As demonstrações referidas nos incisos IV e V do artigo 176 indicarão, no mínimo:
II - as aplicações de recursos, agrupadas em: a) dividendos distribuídos; b) aquisição de direitos do ativo imobilizado; c) aumento do ativo realizável a longo prazo, dos investimentos e do ativo diferido; d) redução do passivo exigível a longo prazo;	II) a demonstração do valor adicionado – os componentes geradores do valor adicionado e a sua distribuição entre empregados, financiadores, acionistas, governo e outros, bem como a parcela retida para reinvestimento.

Como se observa, a obrigatoriedade da divulgação da Demonstração de Valor Adicionado representa um avanço considerável na qualidade da divulgação de informações sociais em relação à lei 6.404/76. Posteriormente será feita uma análise mais detalhada de seu conteúdo.

Fica, também, à critério da CVM exigir informações adicionais de cunho social. A CVM tem incentivado a divulgação voluntária do Balanço Social. A autarquia transferiu para o Congresso Nacional a decisão sobre a obrigatoriedade de divulgação deste demonstrativo; contudo, a permanecer a redação atual do anteprojeto esta decisão retornará à CVM. Resta saber qual será sua posição a este respeito. Como, no passado, a CVM fez uma consulta pública que rejeitou a idéia de obrigatoriedade, fica uma incógnita quanto às futuras exigências sobre a divulgação de informação social por parte da autarquia.

Concluindo este breve retrospecto sobre a evolução da regulamentação da informação sócio-ambiental observa-se que, com exceção da sugestão de obrigatoriedade da divulgação da Demonstração de Valor Agregado no anteprojeto da legislação societária, não há mudanças significativas na evidenciação.

Também é oportuno lembrar que o nível de informação sócio-ambiental por parte das empresas aliado à flexibilidade que o Relatório da Administração permite a manipulação de informações. Mesmo as informações contidas nas Notas Explicativas são, muitas vezes, imprecisas e incompletas. Além disto, os trabalhadores continuam com um nível de informação muito baixo.

Outro aspecto que merece destaque é a fragmentação da informação sócio-ambiental, sendo parte registrada no Relatório da Administração, parte em Notas Explicativas e, agora, parte na Demonstração de Valor Agregado. Mesmo assim, ainda existem lacunas imensas a serem preenchidas no que tange à evidenciação de assuntos sócio-ambientais, como esta pesquisa pretende elucidar adiante.

2.5 A Lei Sobre Crimes Ambientais

É oportuno lembrar que a lei 9.605/98 de 12/02/98, que dispõe sobre crimes ambientais, apresenta os seguintes pontos que devem ser criteriosamente considerados pelo gestor e pelo auditor, com impacto direto sobre sua pessoa, sobre a imagem da empresa e sobre o resultado financeiro de seu negócio:

- a. introduz a imputabilidade da pessoa jurídica, através da penalização de seu representante legal ou contratual, ou de órgão colegiado, se a infração for cometida no interesse ou benefício da sua sociedade;
- b. determina a liquidação forçada da pessoa jurídica como pena acessória;
- c. previu a extinção da punição penal com a comprovação da reparação do erro;
- d. responsabiliza a empresa detentora do ativo por danos que não foram praticados por ela, e sim pelo proprietário anterior do mesmo. Com isso, a aquisição de um ativo ao qual esteja vinculada uma obrigação ambiental pode

resultar, no limite, em um valor patrimonial negativo para o ativo detido pela empresa adquirente, embora sempre caiba direito de regresso contra o proprietário anterior por vício de origem;

- e. desconsidera a personalidade jurídica da empresa no processo de busca do ressarcimento almejado, o qual pode ser realizado diretamente junto a sócios, pessoas físicas ou jurídicas; e
- f. considera a possibilidade de retroagir a obrigação de reparação de danos para períodos durante os quais não havia impedimento legal para desenvolver atividades que posteriormente se revelaram danosas ao meio-ambiente.

Tendo em vista tais possibilidades de crimes ambientais e, considerando-se que a lei societária é bem anterior à lei 9.605/98, os gestores devem se preocupar não simplesmente com a divulgação de informação de natureza ambiental, mas com o estabelecimento de uma política ambiental, através de constituição de reservas e medidas preventivas que lhes assegurem a continuidade do negócio, bem como, seu salvo conduto.

2.6 Considerações Finais

A orientação, por parte das autoridades competentes, sobre a evidenciação de ações sócio-ambientais das empresas, conforme os documentos examinados, se apresenta tímida e morosa. Conclui-se, portanto,

que uma evidenciação sócio-ambiental de boa qualidade continuará a depender da iniciativa voluntária das empresas.

3 BALANÇO SOCIAL

3.1 A Conscientização Sócio-Ambiental e o Balanço Social

A compreensão de alguns fatos recentes levam a compreender as razões de atitudes tão discrepantes em relação às informações sócio-ambientais.

Até os anos 60, a sociedade pouco se preocupava com a responsabilidade sócio-ambiental das empresas, e elas não enfrentavam grandes questionamentos a este respeito. Porém, com eventos como a guerra do Vietnã, os norte-americanos descobriram que trabalhavam e investiam em empresas que construíam armas convencionais e químicas, matavam não apenas soldados em guerra, mas também populações inteiras, além dos danos ambientais consideráveis. Surgem, também, os movimentos de minorias segregadas socialmente, o que chamou a atenção do mundo para o preconceito e racismo existente tanto na sociedade quanto no seio das corporações. Somando-se a isto, acidentes como a explosão da União Carbide, na Índia, e o vazamento de petróleo no Mar do Norte, levaram a comunidade internacional a questionar a responsabilidade social das

empresas. Muitos indivíduos passaram a boicotar produtos de empresas predadoras e passaram a exigir delas uma nova postura.

Acompanhando e respondendo a estes movimentos sociais, surgem novas definições sobre o papel das empresas e sobre sua responsabilidade sócio-ambiental. Neste contexto emerge a legislação de proteção ao meio-ambiente e às comunidades, além de congressos internacionais como a Conferência de Estocolmo, na Suécia, o Protocolo de Kioto, no Japão, a Conferência das Nações Unidas para o Meio-Ambiente e Desenvolvimento, no Rio de Janeiro e, recentemente, a Rio + 10, buscando desenvolver políticas e conseguir compromissos dos países participantes quanto ao desenvolvimento sustentável.

Paralelo a estes movimentos sociais, ocorreu uma evolução no conceito de propriedade de empresa através do surgimento de novas teorias de Patrimônio Líquido que buscam expressar, mais adequadamente, a responsabilidade sócio-ambiental das empresas e de seus gestores.

Uma breve apreciação da evolução destas teorias mostra a transformação conceitual sobre a responsabilidade social das empresas e, por se tratar de um movimento recente, ajuda a explicar porque existem, ainda, tantos pontos de vista diferentes sobre o assunto. Vive-se um momento de transição conceitual como mostram estas teorias.

A teoria mais antiga, enunciada por Hatfield, citado por Hendriksen (1999:466), afirma que o patrimônio líquido “representa a riqueza líquida do

proprietário". Este forte conceito de propriedade está subjacente à atitude daqueles que acreditam que o negócio lhes pertence, que fazem dele e com ele o que bem entender, sem que devam prestar contas a ninguém. Os defensores desta teoria, geralmente, demonstram pouca preocupação com a responsabilidade social e com o conceito de prestação de contas à comunidade.

Um passo adiante desta teoria foi dado com o desenvolvimento do conceito de entidade, que define entidade como uma instituição que possui personalidade própria, independente das atividades e interesses pessoais dos acionistas. Ao se atribuir uma personalidade própria a um empreendimento, se admite a sua existência, independentemente de quem o controla. De fato, o patrimônio do controlador não deve se confundir com o patrimônio da entidade. Há o reconhecimento, neste momento, de que os interesses da entidade e os interesses de seu controlador são (ou podem ser) distintos. A distinção entre o patrimônio da empresa e o patrimônio de seu controlador não implica, necessariamente, que haja um reconhecimento de sua responsabilidade social. Neste sentido, pouco se evoluiu da teoria anterior. Contudo, esta teoria representa um avanço na direção do reconhecimento da responsabilidade social por parte dos gestores.

Do conceito de entidade evolui-se, então, para o conceito de "direito residual", assim descrito por Hendriksen (1999:469):

"o único direito dos acionistas ordinários contra a empresa
é o de receber dividendos quando declarados, e somente

se forem declarados, o direito residual do capital não lhes pertence. Tanto o capital inicial fornecido pelos acionistas ordinários quanto os lucros retidos, conseqüentemente, consistem em patrimônio da própria empresa”.

Este conceito não apenas admite que os interesses da entidade podem ser diferentes dos interesses de seu controlador, como sugere que os interesses do controlador não são os mais relevantes. Esta teoria, também, admite uma gestão independente do controlador, onde conceitos de responsabilidade social podem ser valores defendidos pelos gestores, independentemente do controlador.

Chega-se, finalmente, à teoria empresarial ou do empreendimento que, segundo Hendriksen (1999:469): “a empresa é uma instituição social e age em nome de muitos grupos de interesse, tais como: acionistas, credores, funcionários, clientes, governo e o público em geral”. Neste estágio do desenvolvimento das teorias de patrimônio, a responsabilidade social se torna uma realidade que não deve ser ignorada sem conseqüências para a entidade.

Como se observa, ocorreu uma evolução teórica do conceito de propriedade de empresas paralelo à conscientização, pela sociedade, da responsabilidade social das empresas. Dependendo de qual destas teorias o gestor adote, ele estará mais, ou menos, propenso a divulgar seu desempenho sócio-ambiental.

Uma das formas de se divulgar as ações sócio-ambientais das empresas é através da publicação do Balanço Social. É difícil determinar com precisão a origem do Balanço Social. Contudo, segundo Carroll (1999:2), estudos precursores datam da década de 40. De acordo com Tinoco (1984:28), a primeira lei sobre a divulgação do Balanço Social é da França, 1977, obrigando a inclusão deste demonstrativo no conjunto de demonstrações financeiras a serem divulgadas.

Portugal, conforme Kroetz (2000:56), tornou a publicação do Balanço Social obrigatória em 1985 e anexou à lei o formulário do Balanço Social que deveria ser preenchido por empresas com mais de 100 funcionários.

Segundo Hendriksen (1999:70), tanto na França quanto em Portugal, o conteúdo do Balanço Social é mais restrito à área de recursos humanos, sendo as relações com o meio-ambiente e com a comunidade praticamente ignoradas.

Kroetz (2000:56-7) afirma que, em países como Alemanha, França, Estados Unidos, Suíça e Chile, algumas empresas, voluntariamente, decidiram estudar e publicar Balanços Sociais que sirvam de suporte para novas abordagens.

Hoje, há uma crescente tendência das empresas globalizadas em se protegerem, exigindo de fornecedores de países em desenvolvimento informações de natureza sócio-ambiental, uma vez que, estas operações comerciais têm repercussões domésticas. Exemplo disto é a Nike, empresa

cujo principal ativo é sua marca, não possui nenhuma fábrica e terceiriza toda sua produção. A Nike se viu, recentemente, envolvida num escândalo com fornecedores asiáticos que maltratam sua mão-de-obra (CEPAA:2000). É de se prever que esta será a tendência das grandes empresas internacionais que tentarão evitar retaliações em seus negócios e imagem nos países desenvolvidos.

Empresas com vistas ao mercado externo devem estar atentas e preparadas para esta futura exigência, a fim de que se mantenham adiante da concorrência.

Voltolini (2000) afirma que “hoje o consumidor não compra apenas bens e serviços, mas também a imagem da empresa”. E Eustachio (2000) vai além: “o maior patrimônio que uma empresa possui é sua marca e a sua capacidade de gerar vínculos com os públicos que com ela se relaciona (...). Uma nova tecnologia pode matar toda uma indústria, mas nunca irá matar uma marca de valor”.

Neste contexto, o Balanço Social é entendido, pela sociedade, como uma atitude de transparência e co-responsabilidade da empresa para com o contexto em que está inserida e, assim, se torna um poderoso veículo de “marketing”. Não que este seja o objetivo do Balanço Social, pois, o Balanço Social expressa uma postura de responsabilidade social assumida pela empresa que, voluntariamente, presta contas à sociedade de sua interação com a comunidade e com o meio-ambiente. Porém, é inegável que esta conduta lhe renda dividendos e populariza sua imagem.

3.2 O Balanço Social no Brasil

“É possível pensar nessa realidade: ter não somente um balanço financeiro das empresas, mas um social, para que o conjunto da sociedade tome conhecimento do que já avançamos e do que teremos ainda a avançar nessa direção”. (Souza:2000)

No Brasil, muitos empresários, ainda encaram o Balanço Social como peça de “marketing”. Apesar deste inegável benefício, o objetivo primário do Balanço Social é divulgar o desempenho do relacionamento do empreendimento com o meio em que está inserido.

Entre as iniciativas para divulgação do Balanço Social, destacam-se alguns municípios que conferem o Selo da Cidadania às empresas que publicarem o seu Balanço Social, atendendo a determinadas exigências de conteúdo e prazo. Os municípios que conferem este reconhecimento, segundo o “site” do IBASE, são: Porto Alegre, São Paulo, Santo André, João Pessoa e Uberlândia.

Destaque-se a Lei 11.440/2.000 do estado do Rio Grande do Sul, que, além de seguir os mesmos preceitos da lei 8.116 do município de Porto Alegre, acrescenta que o Balanço Social deve ser assinado por Contador ou Técnico de Contabilidade habilitado e, que “os dados financeiros constantes do Balanço Social deverão ser extraídos das respectivas demonstrações contábeis elaboradas na forma da legislação vigente” in : Kroetz (2000:64). Diversos

municípios têm seguido este exemplo e a tendência é que, cada vez mais, o Balanço Social se torne uma exigência.

Atualmente, além do anteprojeto de reformulação da Lei 6.404, existe um projeto em andamento no Congresso Nacional, o PL 32/99 do Deputado Paulo Rocha, que propõe a obrigatoriedade da publicação do Balanço Social pelas entidades públicas e pelas empresas com mais de 100 empregados.

Há um debate sobre até onde a obrigatoriedade de se divulgar o Balanço Social é boa ou ruim uma vez que, só desta forma, empresas omissas teriam de divulgar seu Balanço Social. A questão é que a obrigatoriedade da divulgação pode ser um elemento inibidor à criatividade e à evolução da qualidade informativa do Balanço Social. O sociólogo Herbert de Souza, o Betinho, em artigo de sua autoria, publicado pelo Ibase, reconhece que o ideal seria a adesão voluntária das empresas, mas reconhece que a lei confere legitimidade institucional.

Contudo, a obrigatoriedade de publicação não é uma solução ideal. Segundo Kroetz (2000:16) : “a grande maioria das propostas desenvolvidas, principalmente na Europa (França, Portugal, Alemanha), aborda um Balanço Social burocrático, como se fosse um simples formulário a ser ‘preenchido’ “.

A questão permanece em aberto: o Balanço Social deve ser encarado como uma responsabilidade social ou como uma obrigação social ?

Na opinião de Ribeiro e Lisboa (2000:9): “o Balanço Social não deve ser obrigatório por lei, mas sim por princípios morais, éticos, de respeito e responsabilidade social”.

No Brasil, ainda são poucas as empresas que demonstram preocupação em prestar contas à sociedade sobre suas ações no âmbito social e ambiental. Muitos não o fazem por desconhecimento, alguns por falta de zelo e, outros, por falta de transparência. Porém, esta realidade vem, consistentemente, se modificando.

Segundo Kroetz (2000:57), em meados de 1976, um grupo de empresários ligados à ASCE-Uniapac Brasil e à Fundação Fides, iniciaram a formulação de proposta de um modelo brasileiro de Balanço Social; porém o movimento em prol do Balanço Social não decolou.

Só na década de 90, com o empenho do sociólogo Herbert de Souza em promover o Balanço Social, é que se observa uma maior aceitação, por parte das corporações, em divulgá-lo, muito embora, ainda seja modesto o número de empresas que adotaram esta iniciativa. Segundo Perottoni (2002:51), “conforme levantamento realizado pelo IBASE, tivemos um crescimento de 10 empresas, em 1997, para 250, em 2000, que tornaram públicos seus investimentos e suas atuações na sociedade”.

Conforme analisado no capítulo II, a lei 6.404/76 é omissa quanto às informações de cunho social. E, isto, por uma razão muito simples: quando a lei foi promulgada, o tema ainda estava em fase de gestação nos países

desenvolvidos. Haja vista que a França, pioneira na legislação sobre divulgação do Balanço Social, só promulgou sua lei em 1977. Somente em 1987 a CVM divulgou o Parecer de Orientação 15/87, citando que tipo de informações laborais deveriam ser divulgadas no Relatório de Administração. Além deste Parecer de Orientação, foram expedidos os Pareceres de Orientação 18/90, 21/90 e 24/92 que tratam da evidenciação de Planos de Pensão e Aposentadoria.

Com o anteprojeto de reforma da legislação societária, era de se esperar que o Balanço Social fosse incluso entre as demonstrações de divulgação obrigatória. Contudo, com exceção da Demonstração de Valor Agregado, a ser analisada adiante, esta expectativa, até o momento, não se concretizou. Isto indica que a divulgação do Balanço Social continuará a ser uma iniciativa voluntária por parte das empresas.

A razão para esta resistência reside nas motivações subjacentes. Entre estas motivações pode-se enumerar as seguintes:

- 1) a idéia de gestores de que quanto menos se divulgar menos se têm para explicar;
- 2) as informações podem ser utilizadas para exercer pressão contra a própria empresa por sindicatos, governo, associações não governamentais, etc.;
- 3) a idéia de que informações podem ser um desestímulo ao corpo funcional bem como servir de base para suas reivindicações trabalhistas;

- 4) a maioria das multinacionais é de origem norte-americana e lá, segundo Tinoco (1984:94), não é costume se difundir grande volume de informações laborais entre os empregados.

Em audiência pública feita pela CVM sobre a divulgação obrigatória do Balanço Social, parcela expressiva das entidades e empresas entendeu que a sua elaboração e divulgação deveriam refletir o grau de engajamento e comprometimento da empresa e de seus dirigentes. Em decorrência do fato, a CVM decidiu não emitir ato normativo a este respeito e remeteu a discussão para o Congresso Nacional.

O anteprojeto em discussão propõe, no artigo 176, a seguinte redação:

“ § 4º As **demonstrações contábeis** serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos **ou demonstrações adicionais** necessários para o **detalhamento do seu conteúdo** e esclarecimento da situação patrimonial e **financeira** e dos resultados do exercício, **incluindo informações de natureza social, de produtividade e sobre os segmentos dos negócios**” (grifo nosso).

A permanecer a redação atual, a decisão de exigir, ou não, a obrigatoriedade de divulgação do Balanço Social retornará à CVM. Sabe-se que a autarquia é simpatizante da demonstração, resta saber se exercerá seus poderes para obrigar sua publicação. Kroetz (2000:67), prevê que o Balanço

Social se transformará, em breve, numa demonstração publicada em conjunto com aquelas já exigidas pela legislação societária.

Villas (1999:6-7) defende a tese de que antes de se empenharem pela publicação do Balanço Social, parlamentares e jornalistas, dentre outros, deveriam lutar para que a publicação do balanço patrimonial fosse exigida de todas as empresas, pois, atualmente, segundo a legislação societária vigente, somente as sociedades por ações estão obrigadas a divulgar seus balanços patrimoniais, e, dentre essas, somente as de capital aberto devem publicá-lo acompanhado do respectivo parecer de auditoria. Empresas como Volkswagen e GM, por exemplo, por serem sociedades limitadas, não estão sujeitas a divulgarem seus balanços. Villas não é contra o Balanço Social, porém, entende que a prioridade deve ser a publicação do balanço patrimonial por todas as entidades e só após esta conquista é que se deve buscar uma melhor evidenciação do Balanço Social.

Villas está certo quanto à divulgação do balanço patrimonial por todas as entidades, ainda que as menores o façam de maneira mais abreviada. O anteprojeto propõe que sociedades limitadas, a partir de determinados limites de patrimônio e receita, também sejam obrigadas a publicar seus balanços patrimoniais. É um avanço tímido em relação à proposta de Villas, mas não deixa de ser um avanço em relação à legislação vigente. Contudo, aguardar até que um considerável número de empresas publique seus balanços patrimoniais para só depois se pensar no Balanço Social é um equívoco. As empresas, assim como as comunidades e os países, encontram-se em diferentes estágios de desenvolvimento. Cercear o avanço na evidenciação das

empresas mais desenvolvidas à espera de que as menos evoluídas as alcancem é, no mínimo, um impedimento ao desenvolvimento social.

A opinião de Villas está sendo parcialmente contemplada no Projeto de Lei nº 3.741/2000 do deputado Emerson Kapaz, em trâmite no Congresso Nacional, que propõe a sujeição de empresas com receita bruta anual superior a R\$150 milhões ou patrimônio líquido superior a R\$ 120 milhões às regras de divulgação da CVM, o que fará com que as grandes empresas de capital fechado divulguem seus balanços.

Além disto, o Balanço Social é uma tentativa de se aprimorar as informações ocultas, ausentes ou incompletas nas demonstrações contábeis tradicionais.

Segundo Tinoco (1984:9,19-20) :

“um dos objetivos perseguidos como bons cronistas (contadores) é o da equidade. Equidade no reporte da informação, que pressupõe que esta seja significativa, compreensível, completa, objetiva, comparável e sobretudo justa e não enviesada para todos os seus usuários (...). Entretanto, a informação que os contadores presentemente divulgam, no Brasil, decorrente da legislação vigente, Lei 6.404, de 15.12.76, Lei das Sociedades por Ações, não é completa. Não contempla com equidade todos os usuários da informação contábil. Nestes incluem-se os assalariados”, e “o tipo de

informação que a lei prescreve, em termos de informação contábil é sem dúvida substancialmente quantitativa. Mas não suficiente. Não é suficiente porque (...) a Lei parece preocupar-se basicamente com o capital (...). Seu alvo dirige-se especialmente, para: administração (gerência empresarial), acionistas, emprestadores de capital, fornecedores, cliente e fisco (parcialmente). Aos trabalhadores que são parte importante do processo produtivo, pois sem eles não há produção, pouca informação é ministrada”.

As informações laborais, no Brasil, são fornecidas, anualmente, ao Ministério do Trabalho, através da RAIS – Relação Anual de Informações Sociais, obrigatória conforme o DL 96.900/75. A RAIS informa detalhes sobre a empresa e sobre seus empregados, exige: nomes, códigos do PIS, valores e tipos de salários contratuais, tipo de opção de FGTS, 13º Salário, Classificação Brasileira de Ocupação (CBO), vínculo empregatício, grau de instrução, contratações, desligamentos, remunerações mensais, etc. O problema com estas informações é que elas são enviadas ao ministério do trabalho, enquanto que os trabalhadores, e demais segmentos da sociedade, não têm acesso a elas.

O Balanço Social é uma tentativa de reunir as informações laborais existentes, mas ocultas e esparsas nas demonstrações tradicionais, numa única peça de “disclosure”, complementando as informações das demonstrações contábeis tradicionais.

É importante nunca se perder o foco da visão do sociólogo Herbert de Souza (Souza:2000): “ao final de cada ano, o país terá uma importante avaliação dos pontos conquistados no plano social. Trata-se de uma luta fundamental contra a miséria e, principalmente, contra a exclusão”.

3.3 Usuários do Balanço Social

Vários são os usuários interessados no Balanço Social. A literatura inglesa sobre responsabilidade social chama estes usuários de “stakeholders”, ou “sustentadores do negócio”.

“Stakeholder” é um termo da língua inglesa definido como “alguém ou alguma coisa com interesse direto; uma pessoa ou grupo com um interesse, envolvimento direto ou investimento em algo, por exemplo, empregados, acionistas e clientes com uma preocupação em determinado negócio” (Encarta,1999:1822 - tradução livre do texto). ‘Stakeholders’, portanto, são os agentes com os quais uma empresa interage. Tinoco (2001:115) cita empregados, fornecedores, clientes, consumidores, colaboradores, investidores, competidores, governos e comunidades como “stakeholders” de um empreendimento.

Como discutido no próximo capítulo, no enfoque sistêmico, a empresa está inserida num contexto de interdependência com “stakeholders” que desejam estar informados sobre a maneira pela qual a empresa se relaciona

com seus funcionários, com a comunidade e com o meio-ambiente, uma vez que o sucesso deles está atrelado ao sucesso da empresa e vice-versa.

É fácil perceber que uma atitude predadora da empresa para com os “stakeholders” implica em sua própria extinção e vice-versa. Por isto, o negócio da empresa interessa a todos e tem que ser bom para todos, isto é, todos têm que ganhar com o negócio da empresa. É fácil, assim, entender porque os “stakeholders” têm direito às informações sócio-ambientais tanto quanto às informações financeiras, por conta desta interdependência. Da mesma forma, a empresa tem o direito às informações sócio-ambientais de seus “stakeholders, pois o sucesso de um depende do sucesso do outro, tanto quanto o problema de um é o problema do outro. Este é o conceito de desenvolvimento sustentável subjacente ao Balanço Social, o enriquecimento da comunidade assegura a lucratividade da empresa, a preservação ambiental assegura a continuidade e suprimento do negócio, o progresso do corpo funcional implica em trabalhadores satisfeitos que, por isto, produzem mais e que, por serem mais bem remunerados, consomem mais. Este é o raciocínio para que as empresas tenham vida longa.

De acordo com Zadek (1998:9): “As companhias estão descobrindo que num número crescente de casos elas precisam responder às preocupações dos ‘stakeholders’ não apenas mudando sua conduta, mas estando mais abertas para divulgar como está seu desempenho em relação a critérios sociais, éticos e ambientais essenciais” (tradução livre do texto).

A divulgação do Balanço Social indica que a empresa é transparente, que também se considera responsável pelo atual estado das coisas e que está disposta a buscar soluções conjuntas com os “stakeholders” para os problemas comuns. Segundo Tinoco (2001:116):

“a responsabilidade social pressupõe o reconhecimento da comunidade e da sociedade como partes interessadas da organização, com necessidades que precisam ser atendidas. Significa, ainda, a responsabilidade pública, ou seja, o cumprimento e superação das obrigações legais decorrentes das próprias atividades e produtos da organização. É também o exercício de sua consciência moral e cívica, advinda da ampla compreensão de seu papel no desenvolvimento da sociedade. Trata-se, portanto, do conceito de cidadania aplicado às organizações”.

Porém, para que o Balanço Social seja divulgado, é necessário, primeiramente, que a gerência da empresa o considere uma ferramenta útil de gestão. Além de ser um diferencial competitivo em relação à concorrência, o Balanço Social fornece à administração informações laborais importantes para tomada de decisão. Sua virtude consiste em reunir num único demonstrativo um volume considerável de informações sociais que, de outra forma, estariam esparsos ou encobertos, num volume razoável de relatórios, de onde teriam que ser “pescados”, de acordo com as necessidades, o que demandaria tempo

de preparação e de análise subsequente, reduzindo, assim, a eficiência do gestor.

Além de sintetizar um volume considerável de informações sócio-ambientais, o Balanço Social, também, pode ser montado com indicadores e por ordem de relevância, facilitando a interpretação do gestor em negociações e na tomada de decisões.

É razoável pensar que o gestor somente divulgará as informações de natureza sócio-ambientais depois de dominá-las completamente e se sentir seguro para defendê-las publicamente. Também, não se deve ignorar que a empresa que tiver informações que depõem contra si, resistirá em divulgá-las e, por isto, é razoável pensar que não o fará voluntariamente.

Outro fator inibidor da divulgação do Balanço Social é a atitude daqueles empresários que encaram o negócio como exclusivamente seu, que entendem que podem fazer o que bem entender sem dar satisfação a ninguém. Felizmente esta é uma espécie em extinção que, por óbvias razões, não carece de preservação. Vive-se, neste momento, uma fase de transição em que os gestores ainda têm a oportunidade de se ajustarem às novas exigências sócio-ambientais, voluntariamente, sem que haja interferência coercitiva. Assim, o gestor competente tratará de adequar sua empresa aos novos tempos, fazendo os ajustes necessários, sem ter que se expor desnecessariamente. Somente os imprevidentes e oportunistas sofrerão as conseqüências de suas ações inconseqüentes.

Para Tinoco (1984), um dos pioneiros no trato do tema, os trabalhadores são a razão primeira e a origem do Balanço Social e, por isto, um dos principais interessados pela demonstração. Porém, é digno de nota que, transcorridos 17 anos desde que defendeu sua dissertação de mestrado, ainda que se reconheça uma evolução considerável na divulgação do Balanço Social, o trabalhador ainda não tem revelado interesse pelo demonstrativo, talvez por desinformação, talvez por desinteresse das empresas em instruí-lo a este respeito. A impressão que se tem é que a demonstração é preparada e divulgada para terceiros, ficando os trabalhadores alheios ou alijados do acesso à informação, não se envolvendo nem se beneficiando de uma gestão participativa. Também, há que se considerar que o alcance do Balanço Social ultrapassou o interesse dos trabalhadores para alcançar diversos segmentos da sociedade, como comentado anteriormente.

Defensores do Balanço Social entendem que, no futuro, a empresa que não publicar o Balanço Social perderá mercado para as que o fizerem, uma vez que a crescente conscientização da sociedade levará os consumidores, investidores, trabalhadores e demais agentes do mercado, a priorizarem as corporações que se mostrarem mais comprometidas com as questões sócio-ambientais.

Na opinião de Zadek (1998:9):

“Divulgar o desempenho social e ético não é, portanto, apenas uma questão de evidenciação. É um elemento integrante do processo de comunicação entre a companhia e os ‘stakeholders’ mais importantes.

Neste sentido, a evidenciação é uma maneira pela qual os 'stakeholders' podem ver se a companhia "ouviu" as suas preocupações, e ao longo do tempo se ela respondeu em termos práticos. Além disto, divulgar relatórios é um elemento essencial do processo de aprofundamento do entendimento dos gestores sobre o que está acontecendo e como as pessoas encaram os fatos. Evidenciação, vista neste sentido como um elo na cadeia de eventos que asseguram 'feedback' de alta qualidade, é uma exigência óbvia. Em conclusão, portanto, a divulgação de relatórios é um elemento essencial de comunicação, diálogo, aprendizado e processo de tomada de decisão ao invés de um ponto final de uma análise retrospectiva".(tradução livre do texto).

Convém ressaltar que, com a obrigatoriedade de publicação da Demonstração de Valor Adicionado, o Balanço Social se torna o demonstrativo de maior evidência ainda não obrigatório. Apesar do pouco destaque que a legislação societária tem dado à evidenciação das questões sócio-ambientais, o Balanço Social tem recebido uma atenção crescente por parte dos agentes do mercado, como o aumento de publicações voluntárias por parte das empresas revela.

Fica, portanto, evidenciado que o Balanço Social veio para ficar, e que será cada vez mais exigido, pois contribui para a consolidação do programa internacional de desenvolvimento sustentável e não poderá ser,

indefinidamente, resistido. Voluntário ou obrigatório, o Balanço Social é um dever de prestação de contas que a empresa deve à sociedade.

3.4 Conteúdo do Balanço Social

O Parecer de Orientação CVM nº 15/87, já analisado no capítulo II desta pesquisa, define as informações sobre recursos humanos e proteção ao meio-ambiente que devem ser divulgadas no Relatório da Administração.

Além destas informações, os Pareceres de Orientação CVM 21/90 e 24/92 tratam do conteúdo de evidenciação dos Planos de Aposentadoria e Pensão. Portanto, qualquer modelo de Balanço Social proposto, deve contemplar estas normas, para evitar omissão ou duplicidade de informações.

Conforme abordado na parte introdutória desta pesquisa, a expressão “Balanço Social” é aplicada, aqui, àquela demonstração contábil que tem por objetivo divulgar informações de cunho sócio-ambiental. Como as informações ambientais serão tratadas no capítulo IV, pretende-se, neste capítulo, analisar as informações de natureza social, incluindo as interações laborais e as interações com a comunidade.

O Balanço Social retrata dois tipos de envolvimento de um empreendimento, um com o ambiente externo e outro com o ambiente interno. Quanto ao ambiente externo, contempla o impacto ambiental e o relacionamento com a comunidade. Segundo Kroetz (2000:87):

“Como não existe uma regulamentação internacional em relação à demonstração do Balanço Social, as entidades divulgam os dados que entendem ser relevantes e da forma que melhor lhes convém. Assim, a maioria dos Balanços Sociais divulgados, é fruto de atitudes espontâneas, as quais não seguem, efetivamente, uma estrutura básica, com exceção dos países onde ela é obrigatória”.

Convém ressaltar que o Balanço Social não é apenas um instrumento de informação ao público externo, mas um importante instrumento de gestão empresarial. Segundo Zadek (1998:7) :

“Companhias necessitam conhecer a opinião social, ética e ambiental dos ‘stakeholders’ mais importantes. Elas também precisam saber como estas opiniões se modificam ao longo do tempo, e como elas influenciam nas decisões dos ‘stakeholders’ – seja individual ou coletivamente – para com a companhia. Assim, as companhias buscam mensurar e divulgar seu desempenho social e ético para:

1. entender o que estão tentando alcançar e qual a melhor medida de desempenho para alcançar aqueles alvos; saber o que estão fazendo;
2. entender as implicações daquilo que estão fazendo;

3. entender de que formas, se possível, podem explicar suas ações para um grupo de 'stakeholders' crescentemente cético e agressivo;
4. entender se há opções práticas para aperfeiçoar seu desempenho social de formas que não prejudiquem seu desempenho nos negócios, e em muitos e muitos casos aprimorá-lo." (tradução livre do texto)

A Demonstração do Valor Adicionado (DVA) será analisada mais adiante, nesta pesquisa. Na realidade, o Balanço Social incorpora a DVA uma vez que uma empresa tem a responsabilidade social de explicar como contribui para a geração da riqueza nacional, como gerou riqueza e como esta foi distribuída. Uma demonstração detalhada do Balanço Social pode conter em seu corpo todas as informações da DVA.

Um dos modelos de Balanço Social mais populares é o proposto pelo IBASE, e adaptado pela CVM (vide Anexo B). Este modelo aborda temas como o corpo funcional e sua condição social, a relação da empresa com a comunidade e a questão ambiental. Como pode ser observado neste modelo, a maioria das informações são oriundas dos registros contábeis. Apesar da contribuição quantitativa, o modelo não oferece muitas informações qualitativas que são, igualmente, fundamentais e indispensáveis à correta compreensão da situação sócio-ambiental da empresa.

O art. 3 do Projeto de Lei nº 32/99, de autoria do deputado Paulo Rocha, atualmente em andamento no Congresso Nacional, propõe um modelo de Balanço Social a ser adotado pelas empresas, em que mantém os mesmos grupos do modelo proposto pelo IBASE, exigindo, contudo, um desmembramento mais detalhado de cada um dos grupos, o que representa um avanço.

Observa-se que, tanto o modelo IBASE quanto o Projeto de Lei 32/99, não contemplam a delicada questão de divulgação de contingências sócio-ambientais. Porém, independentemente do Balanço Social, as contingências têm que ser explicitadas em Notas Explicativas de Balanço, conforme aludido anteriormente.

3.4.1 Recursos Humanos

Uma das contribuições mais relevantes do Balanço Social é a evidenciação das informações laborais. Estas informações não são explicitadas nas demonstrações contábeis tradicionais. As informações laborais nas demonstrações contábeis tradicionais estão, geralmente, embutidas em outras siglas, o que impede sua imediata identificação e avaliação. Salários, encargos e benefícios sociais estão embutidos nos Custos da Produção, nas Despesas Administrativas, nas Despesas Comerciais, etc. e não aparecem destacados, isoladamente, dificultando uma adequada avaliação da situação social do corpo funcional.

As informações laborais, na maneira como são apresentadas, atualmente, nas demonstrações contábeis tradicionais, incorporam a pressuposição de que são informações sigilosas e exclusivas da empresa. Informá-las pode representar exposição a riscos junto a funcionários, a sindicatos, a concorrentes e, até mesmo, ao governo.

O Balanço Social rompe com esta barreira. Segundo Tinoco (2001:36): “não existe aí um balanço para os acionistas e um balanço para o pessoal. O mesmo documento reúne os indicadores úteis para julgar a situação econômica e apreciar os dados sociais e ambientais (...), nosso entendimento é de que a informação social e a informação econômica devem caminhar e serem divulgadas juntas, como aliás é feita por algumas empresas na Inglaterra, Holanda, Bélgica, Portugal e em outros países europeus”. Esta postura está influenciada por uma pressuposição subjacente: a da “accountability” que, segundo Tinoco (2001:37), “representa a obrigação que as organizações têm de prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder”.

Tinoco (2001:44), sugere que os seguintes temas sejam objeto de divulgação sistemática : número de empregados, remuneração e outros benefícios, formação profissional e desenvolvimento contínuo, condições de higiene e segurança no trabalho, relações profissionais e outras condições de vida dependentes da empresa (absenteísmo, por exemplo). Estes itens são desmembrados, pelo autor, em inúmeros sub-itens para melhor se avaliar a condição social do corpo funcional.

Certamente, o detalhamento dos itens laborais podem servir a inúmeros “stakeholders”, além de auxiliar os gestores a enxergarem mais adequadamente o progresso da condição social de seu quadro funcional, informações estas que as demonstrações contábeis tradicionais não oferecem. Muitas destas informações podem ser geradas por relatórios gerenciais, que são extra-contábeis. Contudo, quando divulgadas publicamente, através do Balanço Social, os gestores se submetem à avaliação e crítica de terceiros e expressam seu comprometimento com a melhoria contínua das condições de trabalho e sociais do quadro funcional.

As informações laborais, acompanhadas de dados estatísticos, indicadores de gestão e série histórica, podem ser um valioso instrumento de avaliação da política de pessoal da empresa.

3.4.2 Projetos, Ações e Contribuições para a Sociedade

Projetos desenvolvidos junto à comunidade são, freqüentemente, explorados pelas empresas como “marketing” social. Empresas que investem em projetos sociais, normalmente, desenvolvem uma imagem favorável junto ao público.

Os projetos sociais são contabilmente tratados como Despesas com a Comunidade (vide anexo A), sendo as informações qualitativas comentadas no Relatório da Administração.

A dificuldade apresentada pelos projetos sociais consiste em se avaliar se eles estão atingindo o fim a que se propõem. Um projeto mal estruturado ou mal administrado pode representar um dreno permanente dos recursos da empresa patrocinadora sem que haja resultados sociais concretos. Para se evitar esta situação é recomendável que o projeto tenha um orçamento detalhado, seja gerenciado por especialistas da área social assessorados pelo pessoal da empresa patrocinadora. Um plano de ação suportado com documentação idônea, que permita a rastreabilidade dos gastos da empresa patrocinadora é essencial para o sucesso e continuidade de um projeto social.

Muitas empresas não conseguem sustentar, individualmente, um projeto social e recorrem a organizações não governamentais que, juntamente com outros patrocinadores, executam esta tarefa. Nestes casos, a credibilidade dos relatórios é de fundamental importância, tanto para as entidades mantenedoras quanto para a sobrevivência das entidades mantidas.

Além de projetos sociais, há os projetos culturais que permitem a artistas exporem seus trabalhos ao público. São projetos, normalmente, de duração limitada de tempo, que, sem algum tipo de patrocínio, não atingiriam o público de maneira mais ampla. Estes patrocínios são contabilmente tratados como Despesas de Projetos Culturais (vide Anexo A) e, normalmente são comentados no Relatório da Administração.

Os projetos sociais, tanto quanto os projetos culturais, quando evidenciados no Balanço Social, refletem o envolvimento da empresa com a comunidade. Esta informação, ao lado das informações laborais, estabelece a

natureza da relação que existe entre a empresa e a comunidade em que está inserida.

3.4.3 Demonstração de Valor Adicionado (DVA)

A Demonstração de Valor Adicionado que, até agora, tem sido publicada de maneira voluntária no Relatório da Administração, no anteprojeto de reformulação societária, adquirirá o "status" de demonstração obrigatória, com direito à opinião dos auditores independentes. É uma parte do Balanço Social que se emancipa e passa a ter vida própria e por integrar o conjunto das demonstrações contábeis, deve ser auditado.

Apesar de, no Brasil, ainda ser pouco divulgada, a DVA já existe há algum tempo em outros países. A DVA, conforme Fipecafi (1994:656), surgiu na Europa, mais precisamente na França e na Alemanha e desde 1989 a ONU já recomendava sua inclusão no Relatório da Administração, pelas empresas transnacionais.

3.4.3.1 Conceito

A DVA surgiu em virtude da Demonstração de Resultados do Exercício (DRE) não ser capaz de mostrar, explicitamente, o quanto de valor uma empresa agrega aos insumos que adquire de terceiros. Em outras palavras, o quanto de riqueza cria com suas operações.

Segundo Athar (1999:55) “O conceito de valor adicionado (ou de valor agregado) corresponde a quanto a empresa acrescenta de valor sobre o que ela paga para terceiros, como uma recompensa do mercado pelo que ela produz, processa, facilita, etc.” É o quanto o mercado paga à empresa para ela produzir produtos e serviços de seu interesse.

Conforme o Boletim IOB TC/Bal nº 29/97, a DVA difere da DRE pelo fato desta evidenciar a riqueza veiculada pela empresa na forma de lucro líquido, enquanto a DVA procura evidenciar a riqueza criada exclusivamente pela empresa e como esta foi distribuída. Essencialmente, a DVA é um remanejamento dos itens que compõem a DRE, explicitando alguns itens que ficam encobertos nesta demonstração. Por exemplo, o custo dos produtos vendidos, conforme apresentado na DRE, não segrega mão-de-obra e materiais, impossibilitando uma análise, individualizada, destes itens; já na DVA esta distinção fica explícita. Portanto, a DVA divulga informações importantes que estão contidas na DRE, mas que não estão evidentes, nem disponíveis, ao usuário externo. Enquanto a DRE atende mais especificamente aos interesses dos acionistas e a potenciais investidores, a DVA tem um alcance social mais amplo, pois interessa, também, a funcionários, governo e “stakeholders”.

3.4.3.2 Componentes da DVA

Conforme o Boletim IOB TC nº 29/97, de forma geral e bem simplificada, o valor adicionado é obtido pela fórmula:

Vendas Brutas – Insumos e Serviços Adquiridos de Terceiros = Valor Adicionado

Apurado o Valor Adicionado, a DVA informa como estes valores são socialmente distribuídos. Segue um exemplo básico de DVA :

DEMONSTRAÇÃO DE VALOR ADICIONADO
(em milhares de reais)

Vendas	50
(-) Matérias-primas consumidas	(28)
Outros materiais	(4)
Serviços adquiridos de terceiros	(3)
Valor Adicionado Bruto	<u>15</u>
Distribuição do Valor Adicionado:	
Mão-de-Obra (c/13º Sal., FGTS)	4
Impostos	8
Retenções(depreciações)	1
Lucro Líquido	2
	<u>15</u>

Fonte: Boletim IOB TC/Bal nº 29/97, p. 5 (adaptado)

O anteprojeto de alteração da legislação societária, como já visto, não estabelece um modelo padrão a ser adotado; apenas estabelece um conteúdo mínimo. Assim, entende-se que a forma a ser adotada ficará à critério da CVM, o órgão regulador competente e, até que esta se pronuncie, há espaço para aperfeiçoamentos, o que pode ser positivo. Segundo Tinoco (2001:68):

“Na elaboração da Demonstração de Valor Adicionado, ainda existem muitos pontos geradores de conflitos, mesmo em países onde sua apresentação é mais utilizada, e isso se deve basicamente à falta de uma harmonização para essa demonstração, assim como por não possuímos regras rígidas para seu conteúdo e

ocuparem em suas atividades trabalhadores diretos? Essa parcela deverá compor, na distribuição do valor adicionado, as cifras destinadas ao governo ou aos empregados?

A estes “itens polêmicos”, De Luca (1991:66) acrescenta os impostos, tecendo os seguintes comentários: “O total de impostos apresentados como distribuição de valor adicionado que é destinado ao governo, poderia, ainda, ser subdividido de forma a evidenciar separadamente os recursos destinados à União, ao Estado e ao Município onde a empresa está localizada, devidamente caracterizados quanto a seu fato gerador”.

A DVA, para ser um veículo informativo social ainda mais abrangente, poderia inserir outras informações relevantes. Por exemplo, subdividir as vendas em: exportações, para outros estados, para outros municípios e locais.

Da mesma forma, os custos poderiam seguir a mesma divisão das vendas. Com isto, seria possível se visualizar como a riqueza está sendo, geograficamente, distribuída. Neste sentido, De Luca (1991:62), comenta:

“A análise decorrente da segmentação geográfica pode ser bastante útil na avaliação da contribuição da empresa na balança de pagamentos da economia devido às informações dos itens importados e exportados que compõem o valor adicionado (...). A demonstração de valor adicionado apresentada para cada fábrica de um grupo de empresas evidenciará melhor a contribuição das diferentes áreas produtivas para o desenvolvimento do grupo

como um todo permitindo ainda a avaliação dos gestores de cada uma das fábricas. A segmentação das informações por fábrica provoca, também, o aumento da competição entre os gestores.

Como se observa, ainda há muito que se caminhar rumo a uma forma homogênea de evidenciação. A existência de itens polêmicos, segundo De Luca (1991:100), “se deve ao fato de não existirem regras definidas para a elaboração da demonstração de valor adicionado. Alguns autores vêm contribuindo com pesquisas e estudos para definição de tratamentos adequados para tais itens”. Apesar disto, é inegável o benefício informativo do ponto de vista social que a DVA trará ao conjunto das demonstrações contábeis. Fica, também, claro que este demonstrativo pode ser submetido aos procedimentos de auditoria e, assim, receber uma opinião independente quanto à sua exatidão.

3.4.4 A Qualidade da Evidenciação do Balanço Social

O conteúdo do Balanço Social nos remete à discussão sobre a qualidade das informações divulgadas. Após a análise de diversos Balanços Sociais publicados no Brasil, Martins (1999:8) conclui:

“Resumindo o que foi encontrado nas análises feitas, pode-se afirmar que o nível de evidenciação atualmente dado para os empregados ainda é muito baixo. Informações importantes, como por exemplo quantificação financeira dos investimentos feitos a empregados, segregando tais investimentos por características, são pouco encontradas. O que normalmente se encontram

são informações qualitativas superficiais no corpo dos relatórios da administração.”

e, ainda na mesma análise, Martins (1999:11) afirma que :

“as informações sobre o meio-ambiente ainda são muito pouco divulgadas, se não as que menos o são. Novamente menciona-se que é um amplo campo de estudos para a Contabilidade Social e, especificamente, para a Contabilidade Ecológica”.

Kroetz (2000:82) sugere que os seguintes critérios de qualidade de informação devam ser aplicados ao Balanço Social :

- a) privacidade – as informações devem ter o consentimento das partes interessadas para divulgação, a não ser caso de exigência da legislação;
- b) sigilo – não apresentar informações que são de caráter essencial para a organização, transformando-se em vantagens comparativas, as quais, se divulgadas, poderão comprometer a eficácia e a própria continuidade da entidade;
- c) subjetividade – divulgar só a verdade, despida de elementos subjetivos e especulativos, para não induzirem o usuário a interpretações;

- d) uniformidade ou consistência – optar pela maneira mais fácil e compreensiva valorizando a clareza e a transparência. A uniformidade também é importante para permitir a comparabilidade e, assim, a evolução dos componentes do balanço; utilidade - o conteúdo deve ser útil e inequívoco para mais diversos usuários; economicidade – há que se medir o custo/benefício da elaboração desta demonstração.

Como mencionado do item b), não é fácil decidir o que e como divulgar. Torna-se crítico como e quando divulgar passivos ocultos, pondo, às vezes, em risco a própria sobrevivência da empresa.

Os passivos ocultos, sejam ambientais ou sociais, passam por uma questão moral e ética. É uma incoerência alguém que se propõe a ser transparente em questões sociais e ambientais ser, simultaneamente, omissor nestas mesmas questões. Contudo, apesar de incoerente, não é impossível. Este é o grande impasse que o gestor enfrenta. Porém, independentemente de divulgação ou não de publicação do Balanço Social, ele terá que justificá-los perante os auditores, pois tais passivos, quando relevantes, devem ser divulgados através das Notas Explicativas.

Kroetz (2000:127) analisa diversos Balanços Sociais, quanto ao seu conteúdo e metodologia e chega à seguinte conclusão:

“As metodologias (...) não diferem muito. Praticamente, todas as entidades procuram apresentar, por meio de dados quantitativos e qualitativos, suas influências positivas para com os funcionários, comunidade, governo e meio-ambiente, não divulgando possíveis influências negativas”.

No sentido de aprimorar as informações sociais, Kroetz (2000:135), sugere uma adaptação do plano de contas tradicional, com a inserção de contas específicas para o registro de operações de natureza social e ambiental que se diferenciem das operações normais. Vide no Anexo C, alguns exemplos.

Esta proposta apresenta duas dificuldades. Primeiro, alguns itens pertencem, simultaneamente, aos demonstrativos tradicionais e ao Balanço Social. É o caso das despesas com pessoal, por exemplo. Temos, por exemplo, o custo de mão-de-obra alocada ao produto e, ao mesmo tempo, explicitada como dados laborais do Balanço Social.

O segundo problema desta proposta é que as informações sociais, que, atualmente, estão distribuídas no Balanço Social, na Demonstração de Valor Agregado, no Relatório da Administração e nas Notas Explicativas, sofreriam ainda uma nova divisão, com parte dela sendo incorporada ao corpo do Balanço Patrimonial, contrariando uma boa técnica de evidenciação contábil.

No que se refere aos itens laborais, estes deverão ser abordados de acordo com as operações da empresa, e o nível de detalhamento deverá atender às necessidades de informes gerenciais. Do ponto de vista do usuário externo, quanto mais informações, melhor. Neste sentido, temos um ponto de tensão, uma vez que uma divulgação muito detalhada pode estar fomentando os concorrentes com detalhes importantes da política da empresa. Novamente se cai na encruzilhada entre o que e como divulgar e o que omitir, sem que, com isto, se esteja escondendo informações relevantes.

Outro problema dos relatórios sociais é que, por melhores que sejam as informações sociais, eles nunca conseguem avaliar e transmitir o nível de satisfação dos funcionários. Talvez, o volume de demissões voluntárias possa ser um indicador, ou o número de processos impetrados por funcionários e/ou ex-funcionários contra a empresa sirvam de indicadores. Esta informação extrapola os presentes relatórios, porém, em determinados casos, pode ser uma informação qualitativa relevante.

Quanto às informações sobre o envolvimento com a comunidade, geralmente, não há resistências de divulgação. Publica-se aquilo que se faz em benemerência; porém, não se precisa divulgar aquilo que se deixa de fazer, que se é omissos ou que se deveria estar fazendo. Neste contexto, a divulgação do motivo de multas e processos litigiosos revelam o nível de transparência da empresa e podem servir de indicadores sobre possíveis problemas.

Além dos dados de natureza monetária, existe uma série de dados quantitativos, de natureza não monetária. Dados numéricos sobre o corpo

funcional, sobre beneficiados com projetos sociais e sobre o impacto ambiental, complementam as informações do Balanço Social. Os dados numéricos quando relacionados com os dados monetários fornecem uma série de indicadores de desempenho. Estes indicadores de desempenho são ferramentas gerenciais, elaborados de acordo com a natureza das operações da empresa e, portanto, não existe uma padronização de divulgação, variando de empresa para empresa. Cabe lembrar que os indicadores têm significado para a empresa. Contudo, para o usuário externo, ele só faz sentido se apresentado comparativamente numa série temporal ou com outros parâmetros como, por exemplo, o correspondente índice do segmento da atividade.

Além dos dados monetários e dos dados numéricos, existem ainda as informações de natureza descritiva. Estas, como já vimos, ficam dispersas no Relatório da Administração e nas Notas Explicativas. Devido a sua natureza descritiva, as informações qualitativas podem ser elaboradas com liberdade podendo detalhes importantes passar despercebidos por leitores desavisados.

Fazendo uma análise sobre o conteúdo do Balanço Social, Kroetz (2000:119-128) analisou as demonstrações publicadas por cinco entidades : Grupo RBS, Companhia Carris-Porto Alegre, Usiminas, Organização Odebrecht e Febraban. Kroetz concluiu que:

“as metodologias, encontradas no banco de dados, não diferem muito. Praticamente, todas as entidades procuram apresentar, por meio de dados qualitativos e quantitativos, suas influências positivas para com

funcionários, comunidade, governo e meio-ambiente, não divulgando possíveis influências negativas (...). A diferença básica está na estruturação do Balanço Social de cada entidade (...).

Como pontos comuns encontrados nos balanços analisados, é possível mencionar que todas as entidades:

- 1) julgam dados quantitativos e qualitativos, com predominância para os qualitativos;
- 2) representam valores gastos na remuneração de: funcionários, administradores, acionistas, terceiros e governos;
- 3) revelam preocupação com o quadro funcional e são dados que compõem a maioria das informações contidas nos Balanços Sociais;
- 4) demonstram o apoio e investimentos a programas de educação, cultura, esporte e lazer, no âmbito interno e externo da organização;
- 5) desenvolvem projetos na área de saúde, procurando divulgar tais resultados;
- 6) divulgam valores investidos e iniciativas implementadas na área do meio-ambiente;
- 7) apresentam outras contribuições à comunidade;

Algumas variáveis, porém, são encontradas em apenas algumas demonstrações, como é o caso:

- 1) da demonstração do valor adicionado;
- 2) da missão, das políticas e dos valores da organização;
- 3) do programa de participação nos resultados;
- 4) dos incentivos à criação de cooperativas;
- 5) do reconhecimento do público;
- 6) das áreas de negócio, em que a entidade atua;
- 7) dos indicadores de ecoeficiência;
- 8) da relação da entidade com o cliente;
- 9) da participação no mercado; etc.”

Esta pesquisa analisou a evidenciação sócio-ambiental de noventa balanços publicados por companhias de capital aberto (vide lista de balanços examinados no Apêndice IV), e constatou o seguinte:

- 2 empresas publicaram o Balanço Social em modelo próprio;
- 23 empresas seguiram o modelo de Balanço Social sugerido pelo IBASE;
- 57 empresas publicaram apenas informações sócio-ambientais sem o Balanço Social;
- 8 empresas não publicaram qualquer informação sócio-ambiental.

Chama a atenção o fato que, enquanto 80% das empresas que publicaram o seu Balanço Social, também, publicaram a Demonstração de Valor Adicionado (DVA), somente 33% das empresas que divulgaram apenas informações sócio-ambientais publicaram sua DVA. Este fato revela o

comprometimento dos gestores com a divulgação dos dados sociais de suas empresas.

Merece destaque o fato que, de 25 Balanços Sociais examinados, 23 seguem o modelo IBASE. Porém, comparando a incidência de ocorrências com o modelo IBASE, verifica-se variações significativas que sinalizam que este modelo não é adotado incondicionalmente, antes, ele passa por um processo seletivo. Segue o índice de incidência das informações divulgadas nos 25 Balanços Sociais examinados quando comparadas com o modelo IBASE:

1) Base de Cálculo

Receita Líquida	96%
Resultado Operacional	92%
Folha de Pagamento Bruta	96%
Média da sigla	95%

2) Indicadores Sociais Internos

Alimentação	100%
Encargos sociais compulsórios	88%
Previdência privada	92%
Saúde	96%
Segurança e melhorias no trabalho	20%
Educação	92%
Cultura	20%
Capacitação e desenvolvimento profissional	24%
Creches e auxílio-creche	44%
Participação nos lucros ou resultados	76%
Outros	96%
Média da sigla	68%

3) Indicadores Sociais Externos

Educação	52%
Cultura	52%
Saúde e saneamento	24%
Habitação	20%
Esporte	28%
Lazer e diversão	16%
Creches	8%
Alimentação	16%
Outros	88%
Tributos (excluídos encargos sociais)	96%
Média da sigla	40%

4) Indicadores Ambientais

Relacionados com a operação da empresa	92%
Em programas e/ou projetos externos	40%
Média da sigla	66%

5) Indicadores do Corpo Funcional

Nº de empregados ao final do período	96%
Nº de admissões durante o período	68%
Nº de empregados terceirizados	8%
Nº de empregados acima de 45 anos	32%
Nº mulheres que trabalham na empresa	56%
% de cargos de chefia ocupados por mulheres	52%
Nº de negros que trabalham na empresa	8%
% de cargos de chefia ocupados por negros	8%
Nº de empregados portadores de deficiência	48%
Média da sigla	42%

6) Informações Relevantes ao Exercício da Cidadania Empresarial

Relação entre a maior e menor remuneração na empresa	20%
Nº total de acidentes do trabalho	8%
Projetos sociais e ambientais desenvolvidos pela empresa	52%
Padrões de segurança e salubridade no ambiente de trabalho	28%
Beneficiados pela previdência privada	28%
Beneficiados pela participação nos lucros ou resultados	24%
Exigências éticas e sociais de fornecedores	12%
Participação de empregados em trabalho voluntário	16%
Média da sigla	24%

7) Outras Informações

92%

Média do Balanço Total

52%

Algumas siglas merecem algumas considerações. Na sigla Indicadores Sociais Internos, por exemplo, os itens Segurança e melhorias no trabalho, Cultura e Capacitação e desenvolvimento profissional, são pouco citados pelas empresas, porém, estes itens são, freqüentemente, comentados na Relatório da Administração de maneira descritiva.

A sigla Indicadores Sociais Externos é a que contém a menor incidência de referências do Balanço Social. Isto porque os projetos com a comunidade são mais escassos e porque a mensuração destes projetos é mais difícil de se fazer. Os projetos sociais são, normalmente, descritos em seu todo no Relatório da Administração e nem sempre se encaixam num único item desta sigla.

Comparando-se o nível de citação de Indicadores Sociais com Indicadores Ambientais, nota-se que estes últimos são mais freqüentes. Isto porque, os projetos ambientais são mais naturalmente atrelados às operações da empresa do que aos projetos sociais.

Quanto aos Indicadores do Corpo Funcional, poucas empresas revelam o número de negros, talvez, pela dificuldade de definir quem se enquadra nesta categoria ou para não mexer em área sensível. Pouco, também, é dito sobre empregados terceirizados. Esta informação, também, pode suscitar reações de sindicatos, além de revelar à concorrência estratégias de gerenciamento de pessoal.

No que se refere às Informações Relevantes ao Exercício da Cidadania Empresarial, nota-se que itens como Nº de acidentes de trabalho e Relação entre a maior e menor remuneração na empresa são pouco citados nos Balanços Sociais, uma vez que ambos podem revelar um aspecto negativo da empresa. Normalmente, os demais itens desta sigla são comentados no Relatório de Administração e, por isto, não são detalhados aqui.

Comentando o Projeto de Lei nº 3116/97 das deputadas Marta Suplicy, Maria da Conceição Tavares e Sandra Starling, que propõe a obrigatoriedade de publicação do Balanço Social, Perottoni (2002:55) afirma:

“O projeto também é discriminatório quando exige a divulgação de dados sobre cor, sexo e valores de remunerações e proporcionalidade de cargos ocupados por mulheres e negros em relação ao número de cargos existentes na empresa e outros dados que podem tornar a divulgação do Balanço Social uma poderosa arma contra a instituição, por parte de inescrupulosos manipuladores de dados”.

Como se pode observar nesta pesquisa, as empresas que publicam seu Balanço Social, em sua grande maioria, adotam o modelo IBASE, mas não sem ressalvas. Convém ressaltar que os Balanços Sociais examinados não revelam problemas sociais e ambientais, ainda que seja possível se detectar nas demonstrações contábeis Provisões para Ações Trabalhistas e Tributárias.

Das 57 empresas que não divulgaram o Balanço Social, mas divulgaram algum tipo de informação sócio-ambiental, os tópicos abordados mais freqüentes foram:

Corpo Funcional:

Plano de pensão e aposentadoria	61%
Nº de funcionários	42%
Remuneração de funcionários	12%
Treinamento de funcionários	56%
Plano de saúde e segurança	37%
Participação nos resultados	30%

Comunidade:

Projetos sociais	49%
Projetos culturais	30%

Meio-Ambiente	39%
---------------	-----

Uma das dificuldades que se enfrenta com a publicação do Balanço Social, ainda, segundo Kroetz (2000:128), é a duplicação de informações, como por exemplo detalhes sobre projetos sociais e culturais, informações laborais, etc. Um certo nível de duplicidade é inevitável, porém, muito pode ser racionalizado com a integração das informações no corpo das demonstrações contábeis. Para tanto, é necessário que se adote uma metodologia ou modelo único que considere as informações sociais como parte integrante das demonstrações financeiras a serem publicadas regularmente.

3.5 Proposta de um Balanço Social

Atualmente, não há um modelo de Balanço Social de aceitação generalizada pelo mercado e a maioria das empresas que divulgam esta demonstração optam por um formato que melhor atenda a seus objetivos, explorando o aspecto de “marketing” social. Há uma campanha para se adotar o padrão do IBASE como padrão pelas empresas; porém, ainda não se alcançou consenso e esta é uma questão em aberto. Por isto, este é um bom momento para se propor modelos alternativos e contribuir com o debate sobre a melhoria da qualidade desta demonstração.

Inicialmente, há que se fazer a ressalva quanto ao título da demonstração. Kroetz (2000:77-78), argumenta que o termo “balanço” é inadequado quando aplicado à esta demonstração uma vez que o termo contém o sentido de equilíbrio, o que não condiz com a demonstração em questão, pois, na forma que a temos hoje, é mais uma prestação de contas para com a sociedade do que um balanço propriamente dito. O mesmo autor sugere que a expressão Relatório de Informação Social seja a melhor tradução para a expressão inglesa “social accounting”. Feita esta ressalva, a presente pesquisa utiliza a expressão Balanço Social, tendo em vista que esta já é de domínio público.

É importante ressaltar que o Balanço Social toma como base os dados da escrituração contábil formal. Segundo Tinoco (2001:14) “o Balanço Social tem sua origem na contabilidade das empresas”. Kroetz (2000:70) sugere um estudo sobre a viabilidade, ou não, da “junção de parte do atual Balanço Social

à escrituração contábil (...)", pois, esta proposta, em sua opinião, "poderá significar uma revolução na ciência contábil". Contudo, há que se considerar que o Balanço Social, além de seus aspectos quantitativos, tem um importante conteúdo qualitativo, relativo às políticas praticadas e perspectivas futuras, que, normalmente, são elucidadas através do Relatório da Administração e, os impactos patrimoniais relevantes, que são evidenciados através de Notas Explicativas.

Apesar de não ter um padrão de demonstrativo definido, o Balanço Social já tem um paradigma definido, que inclui informações laborais, impostos, questões ambientais e projetos comunitários, faltando, apenas, um consenso sobre um demonstrativo generalizadamente aceito e adotado .

Teoricamente falando, pode-se identificar o axioma de que cada entidade é uma célula social em interação com o meio em que está inserida. Nas palavras de Sá (1998:266-267): "não se pode discutir o óbvio, de que a origem dos dados contábeis é a da movimentação de uma riqueza celular social, mas, quanto ao destino do informe, é indubitável que serve ele ao interesse geral, com validade social, pois somos todos parte de um complexo". Para Tinoco (2001:37), "a informação social e a informação econômica devem caminhar e ser divulgadas juntas, como aliás já é feito por algumas empresas na Inglaterra, Holanda, Bélgica, Portugal e em outros países europeus".

Deste axioma, pode-se inferir o seguinte princípio contábil de natureza social :

Todos os atos e fatos administrativos executados pela empresa, direta ou indiretamente, têm reflexos sociais. Como a Contabilidade é uma ciência que se ocupa em relatar os impactos da circulação da riqueza entre a célula e a sociedade, pode-se concluir que é possível identificar e relatar cada um destes atos e fatos, sob uma ótica social.

Pragmaticamente falando, pode-se ter um Plano de Contas Social e, classificar cada transação de acordo com este Plano, nos mesmos moldes que se classifica as operações pelas contas patrimoniais. Segue um exemplo de como podem ser as contas do grupo Estoques em um Plano de Contas, para uma empresa do ramo metalúrgico, que contemple as ações sócio-ambientais da empresa (as contas sócio-ambientais encontram-se em **negrito**). Foi escolhido o grupo Estoques porque este grupo contempla, além de contas ambientais, contas laborais:

Estoques

Produtos Acabados
Produtos Acabados Renováveis
Produtos Acabados não Renováveis
Produtos Acabados Poluentes
Produtos Acabados não Poluentes
Produtos Acabados Recicláveis
Produtos Acabados não Recicláveis
Produtos Acabados Tóxicos
Produtos Acabados não Tóxicos
Produtos Acabados de Alto Risco
Produtos Acabados de Baixo Risco
Produtos Acabados sem Risco
Produtos Acabados com ISO 14000 / SA 8000

Produtos em Processo
 Matéria-Prima
 Mão-de-Obra
 Gastos Indiretos
 Matéria-Prima Renovável
 Matéria-Prima não Renovável
 Matéria-Prima Poluente
 Matéria-Prima não Poluente
 Matéria-Prima Reciclável
 Matéria-Prima não Reciclável
 Matéria-Prima Tóxica
 Matéria-Prima não Tóxica
 Matéria-Prima de Alto Risco
 Matéria-Prima de Baixo Risco
 Matéria-Prima sem Risco
 Matéria-Prima com ISO 14000 / SA 8000
 Matéria-Prima sem ISO 14000 / SA 8000
 Mão-de-Obra Direta com SA 8000
 Mão-de-Obra Direta sem SA 8000
 Gastos Indiretos de Fabricação
 Mão-de-Obra Indireta com AS 8000
 Mão-de-Obra Indireta sem SA 8000
 Materiais Indiretos Ecologicamente Corretos (EC)
 Materiais Indiretos Ecologicamente Incorretos (EI)

Matéria-Prima
 Matéria-Prima Renovável
 Matéria-Prima não Renovável
 Matéria-Prima Poluente
 Matéria-Prima não Poluente
 Matéria-Prima Reciclável
 Matéria-Prima não Reciclável
 Matéria-Prima Tóxica
 Matéria-Prima não Tóxica
 Matéria-Prima de Alto Risco
 Matéria-Prima de Baixo Risco
 Matéria-Prima com ISSO 14000 / SA 8000
 Matéria-Prima sem ISSO 14000 / SA 8000

É claro que nem todas estas contas são aplicáveis à uma única empresa, nem esta lista de contas contempla todas as possibilidades de contas. Uma sugestão de Plano de Contas Sócio-Ambiental pode ser contemplada no Apêndice I. A idéia é que cada empresa defina um elenco de contas que melhor caracterize a natureza sócio-ambiental de seu negócio e forneça informações úteis aos gestores e aos "stakeholders".

Uma outra alternativa é se processar a reclassificações entre contas conforme discutido no capítulo de Contabilidade Ambiental e modelo apresentado no Apêndice II. É um procedimento ainda mais simples, apesar de não ser tão seguro quanto ao anterior. As vantagens são as mesmas já comentadas naquela ocasião, ressaltando-se, principalmente, a familiaridade que o gestor terá com os números apresentados, por serem os mesmos do Balanço Patrimonial, salvo reclassificações e ajustes extraordinários que, porventura, ocorram e não tenham sido contemplados neste modelo, como por exemplo o “goodwill” decorrente de investimentos sócio-ambientais ou uma estimativa do capital intelectual.

O que esta pesquisa propõe é que, por ocasião do encerramento do Balanço Financeiro, as contas financeiras sejam reclassificadas de acordo com uma classificação sócio-ambiental, obtendo-se, assim, um Balanço Social que seja equivalente ao Balanço Financeiro e que expresse as mesmas variações patrimoniais deste em linguagem sócio-ambiental. Segue exemplo de como se processar esta reclassificação no grupo Estoques :

	Balanço	Reclassificações		Balanço
	Financeiro	D	C	Social
Estoques				
Produtos Acabados	500		500	
Produtos Acabados Renováveis		150		150
Produtos Acabados não Renováveis		300		300
Produtos Acabados Tóxicos		50		50
Total Produtos Acabados	500			500
 Produtos em Processo				
Matéria-Prima	60		60	
Mão-de-Obra	30		30	
Gastos Indiretos	10		10	
Matéria-Prima Renovável		20		20
Matéria-Prima não Renovável		35		35
Matéria-Prima Tóxica		5		5
Mão-de-Obra Direta sem AS 8000		30		30
Gastos Indiretos de Fabricação				
Mão-de-Obra Indireta sem SA 8000		5		5
Materiais Indiretos Ecologicamente Corretos		2		2
Materiais Indiretos Ecologicamente Incorretos		3		3
Total Processo	100			100
 Matéria-Prima	300		300	
Matéria-Prima Renovável		80		80
Matéria-Prima não Renovável		150		150
Matéria-Prima não Tóxica		70		70
Total Matéria-Prima	300			300
Total Estoques	900			900

Este mesmo procedimento de reclassificação deve ser aplicado aos demais grupos de contas do Balanço Patrimonial e à Demonstração de Resultados do Exercício. Um exemplo deste procedimento encontra-se no Apêndice II.

Uma vez reclassificados os saldos, apura-se o Balanço Social. Neste caso, obtém-se um Balanço Social, na verdadeira concepção do termo, pois,

está refletindo todas as transações do período, paralela e simultaneamente ao balanço patrimonial tradicional. Tal sugestão não é de todo absurda, uma vez que se pode contar com o auxílio da informática. Basta que, simultaneamente à classificação tradicional, se faça a classificação de natureza social e, com programas de informática apropriados, se apure o Balanço Social. A vantagem do método consiste na certeza de que todas as operações consideradas no Balanço Patrimonial são, igualmente, contempladas na apuração do Balanço Social. Veja modelo de Balanço Social equivalente ao Balanço Financeiro tradicional no Apêndice III.

Uma diferença que se observa entre o Balanço Social proposto e o Balanço Patrimonial, é o nível de detalhes, uma vez que, na apresentação sintetizada do Balanço Patrimonial, muitas das siglas sociais importantes desaparecem, como é o caso, por exemplo, do detalhamento de impostos, provisões, contingências, despesas sociais. Por outro lado, com um nível de detalhamento adequado, todas as informações do DVA podem ser contempladas pela Demonstração do Resultado Social do Exercício do modelo proposto, podendo, até, no futuro, substituir a DVA, uma vez que o projeto em discussão não define um modelo para aquela demonstração.

Observa-se nesta proposta que, além da gama de informações sócio-ambientais ser muito maior do que as normalmente divulgadas em outros modelos de Balanço Social, o modelo proposto nesta pesquisa reflete a posição sócio-ambiental da empresa englobando todos os seus Ativos e Passivos e não apenas alguns itens, como comumente ocorre em outros modelos propostos.

3.6 Uniformidade na Divulgação do Balanço Social

Segundo Silva, Rodrigues e Jorge citados por Kroetz (2000:22):

“de momento, a Contabilidade Social apresenta ainda muitas limitações que se explicam pelo seu estado relativamente embrionário (convém notar que a Contabilidade Financeira vem evoluindo e sofrendo aperfeiçoamento desde há 5.000 anos, enquanto que as preocupações com problemas sociais só aparecem na década de sessenta)”.

A uniformidade do Balanço Social, à luz do exposto, parece um tanto remota. Kroetz (2000:71) esclarece que: “muitos estudos foram realizados na tentativa de encontrar uma forma ideal de apresentação das informações sociais e ecológicas, relacionadas à entidade, metodologia ainda não encontrada e generalizada”. Esta lacuna representa um campo fértil e promissor aos pesquisadores e teóricos da ciência contábil.

Considerando-se que há vários modelos disponíveis às empresas, talvez seja pertinente que os voluntários em divulgar o Balanço Social dêem um exemplo de abnegação, mas também de força, e abram mão de seu modelo preferido, em favor de um modelo único. Além disto, este modelo aceito, voluntariamente, poderia receber sugestões e sofrer revisões periódicas, até que se alcance um demonstrativo que seja amplamente aceito como a melhor opção para divulgação das informações sociais. Como se verificou na pesquisa sobre os balanços publicados, o modelo IBASE tem sido o preferido pela

maioria das empresas. Contudo, não sem ressalvas. É importante que este modelo receba aperfeiçoamentos, aumente seu valor informativo e ganhe, cada vez mais, ampla aceitação por parte das empresas.

4 RECONHECIMENTO CONTÁBIL DE AÇÕES AMBIENTAIS

“A visão continua sendo o lucro, porém dedicando atenção especial ao social e ao ambiental, para que ele seja efetivamente duradouro”

(Coelho, Dutra e Cardoso, 2000:18)

Para se discutir a forma de registro contábil das ações ambientais promovidas por uma empresa, é necessário entender alguns aspectos que podem ter reflexos financeiros na empresa.

4.1 Aspectos Sistêmicos

Uma organização, independentemente de sua constituição jurídica e de seus objetivos, é uma entidade relacional que interage com outras entidades, com a comunidade e com o meio-ambiente em que está inserida. Segundo Rebollo (2000 : 34), “Sob o ponto de vista sistêmico, as organizações são tipificadas como sistemas abertos, pois, (...) compreendem um conjunto de

partes em constante interação, constituindo um todo orientado para determinados fins e em permanente relação de interdependência com o ambiente externo”.

Dentro deste contexto, Campos, citado por Rebollo (2000:34), apresenta os seguintes aspectos que interagem em dois níveis da gestão ambiental:

- a) primeiro nível: ocorre uma interação com os seguintes agentes de mercado: legislação, mudanças sociais, clientes, mercado competitivo, mudanças tecnológicas, opinião pública;
- b) segundo nível: ocorrem as preocupações ambientais: redução de recursos naturais, crescimento populacional, efeito estufa, poluição das águas, contaminação da terra, poluição atmosférica, destruição da camada de ozônio.

Neste contexto, uma empresa tanto afeta como é afetada pelo ambiente e recebe, ou receberá, o impacto financeiro desta interdependência.

4. 2 Aspectos Legais

Do ponto de vista legal, os custos ambientais podem ser identificados de dois tipos:

1. custos internos: são custos que surgem das transações da empresa com uma terceira parte, admitidos ou atribuídos à empresa e que se transformam em uma obrigação para a empresa.

2. custos externos: são custos absorvidos pela sociedade como um todo, de forma difusa, não afetando a posição financeira da empresa, dispensando, desta forma, reconhecimento contábil.

O gestor deve atentar para o fato de que a legislação pode transformar um custo, até então, externo em um custo interno. Por isto, precisa desenvolver uma estratégia para reconhecimento de custos ambientais, identificando os custos de responsabilidade da empresa mas que estejam sendo, atualmente, reconhecidos como externos e que possam vir a ser imputados ao negócio. Agindo pró-ativamente, o gestor pode adotar uma estratégia de repasse, a longo prazo, de tais custos ao consumidor final. Caso contrário, ao ser-lhe imputado determinado custo ambiental de danos causados, o gestor terá dificuldades em repassá-lo ao consumidor final, tendo que assumi-lo integralmente.

Conforme abordado no capítulo 2, a lei 9.605/98 de 12/02/98, que dispõe sobre crimes ambientais, apresenta alguns pontos extremamente delicados que devem ser criteriosamente considerados pelo gestor, com impacto direto sobre sua pessoa, sobre a imagem da empresa e sobre o resultado financeiro de seu negócio.

Como exemplos recentes de aplicação desta legislação, temos dois casos de indenização por danos causados ao meio-ambiente. O primeiro, citado por Oliveira, L. (2001), é da Sibre-Eletrosiderúrgica S/A do grupo Vale do Rio Doce, que foi obrigada a indenizar a comunidade que reside nos arredores

da fábrica, nos municípios de Simões Filho – BA, por poluição causada. A empresa foi sentenciada a construir 200 casas populares, escola e quadra poliesportiva num custo total estimado em R\$ 8 milhões, além de ter que automatizar o processo de homogeneização das matérias-primas e a troca dos filtros das chaminés, com objetivo de diminuir a poluição atmosférica.

O segundo caso, citado por Oliveira, E. (2001) é o da empresa suíça, produtora de cimento, Holdercim Brasil S/A, que assinou convênio com o Ibama como parte de um processo de ressarcimento por danos causados ao meio-ambiente pela exploração de duas minas de calcário desde 1950. O valor estimado é de R\$956 mil, o que está sendo contestado pela empresa que só aceita pagar compensação ambiental pelo presente, uma vez que a regulamentação ambiental só surgiu com a Constituição de 1988. O acordo assinado pela empresa com o IBAMA prevê a liberação, por parte da empresa, de R\$256 mil para realização de projetos na área de educação ambiental, inclusive com curso de pós-graduação.

Tendo em vista tais possibilidades de crimes ambientais e, considerando-se que a lei societária é bem anterior à lei 9.605/98, os gestores devem se preocupar não, simplesmente, com a divulgação de informação de natureza ambiental, mas, também, com o estabelecimento de uma política ambiental, através de constituição de reservas e medidas preventivas que lhes assegurem a continuidade do negócio, bem como, seu salvo conduto. Contabilmente falando, garantir a integridade do meio-ambiente é observar o Princípio Contábil da Continuidade.

A questão ambiental assumiu tamanha relevância que levou o Ibracon, a emitir a Norma de Procedimento de Auditoria (NPA) 11, p.8-9, que trata de questões ambientais, onde afirma :

“Considerando que começa a se implantar nos meios empresariais a consciência de que o levantamento do Passivo Ambiental, a ser feito por Auditores Ambientais, é um procedimento dos mais recomendáveis, o auditor independente, no caso das empresas que agridem, em maior intensidade, o Meio-Ambiente (carvão, cimento, ferro, metalúrgicas, minerações, papel celulose, petroquímica, etc.), deverá aprofundar seus exames, visando à transparência dos informes, sua compatibilização e os riscos de comprometimento da continuidade da empresa-cliente, com base no laudo daqueles especialistas”; e

“Nas aquisições, fusões e incorporações de empresas o auditor independente deve requerer a execução de uma Auditoria Ambiental, com vistas a determinar repercussões sobre valores dos patrimônios envolvidos.”

Como se observa, em decorrência da evolução da legislação têm surgido profissões de controle e supervisão ambiental que podem em muito contribuir com a tarefa de mensuração e avaliação ambiental e, assim, facilitar a tarefa do contador.

4.3 A Necessidade de uma Contabilidade “Ambiental ”

À luz do exposto, o gestor não pode mais se manter indiferente às questões ambientais e precisa de ferramentas que o auxiliem no estabelecimento, desenvolvimento e controle de políticas ambientais. Neste contexto, surge a proposta de se criar uma “Contabilidade Ambiental” que forneça informações de caráter ambiental para tomada de decisões. Segundo Bergamini Jr. (2000:4), tal proposta se respalda no fato de a contabilidade “tradicional” focar mais em transações de valores materiais e, ainda, em seus aspectos quantitativos, dando pouca ênfase às transações de desdobramento incerto ou de valor considerado imaterial. Apesar da contabilidade “tradicional” revelar com razoável transparência ações de desempenho ambiental para ativos ambientais e passivos decorrentes de obrigação legal, pouco destaque dá a custos ambientais potencialmente emergentes, de caráter incerto ou valor indefinido.

Porém, há que se qualificar a limitação imposta por Bergamini Jr. à contabilidade “tradicional”, quanto ao fato desta dar mais ênfase a valores materiais e dados quantitativos. Na realidade, se valores incertos ou indefinidos são omitidos, não o são por se tratar de uma contabilidade “tradicional “ e sim pela intenção de se adiar uma informação de impacto negativo à imagem da empresa, cujas repercussões não podem ser, previamente, avaliadas. Cautela e receio não devem ser confundidos com o sistema de contabilidade adotado. Por outro lado, ele está coberto de razão quando destaca que há uma ênfase desequilibrada da contabilidade “tradicional” aos valores materiais e aspectos quantitativos.

Cientes de que precisam incluir a variável ambiental em seu modelo de gestão, os gestores precisam de um sistema de informações que os auxiliem nesta tarefa. Tendo como um de seus objetivos fornecer informações relevantes, confiáveis e oportunas, a Contabilidade é um instrumento, por excelência, capaz de suprir esta necessidade dos gestores. Surge, assim, a discussão de uma Contabilidade Ambiental, que não é “outra” Contabilidade, e sim, a mesma Contabilidade “tradicional”, com algumas adaptações, capazes de fornecer as informações desejadas.

Neste contexto, a adaptação da Contabilidade “tradicional”, para considerar a variável ambiental, ocorrerá de acordo com a natureza do negócio da empresa, e das informações que se almeja.

Para se elaborar um sistema de informações ambientais, é necessário considerar determinados aspectos sobre a natureza da operação da empresa, tais como: o impacto da atividade no meio-ambiente; a constituição de seus produtos, tanto o tipo de elementos que consomem quanto aquilo que coloca no mercado para ser consumido; a condição de processamento de seus produtos a nível de poluição, periculosidade, tipo de insumos consumidos; a situação em relação à legislação ambiental; a política e realização de investimento ambiental, danos já causados ao ambiente, danos sendo causados passíveis de ações indenizatórias e reparatórias e riscos futuros, processos julgados e em julgamento na empresa e em empresas com atividades similares. De posse de informações desta natureza, é possível se começar a organizar um sistema de informações ambientais capaz de municiar os gestores na tomada de decisões.

Há que se organizar as informações quantitativas e qualitativas e escolher as melhores técnicas para reportá-las, sempre considerando que relatórios gerenciais, geralmente, são mais transparentes e detalhados do que aqueles divulgados ao público.

Para registrar fatos de natureza ambiental, Coelho, Dutra e Cardoso (2000:17) propõem a inserção de contas ambientais no Plano de Contas da empresa (conforme Anexo A), contudo, tal proposta, como se pode constatar, é excessivamente detalhada em alguns aspectos e omissa em outros. Não menciona, por exemplo, despesas com amortização de prêmios de seguros ambientais, que podem ser significativos e dão cobertura a eventuais contingências. Porém, esta proposta tem o mérito de apresentar a possibilidade de se inserir na escrituração contábil “tradicional”, de maneira específica, fatos de natureza ambiental.

A questão ambiental está deixando de ser um mero exercício de retórica por parte das empresas e transformando-se numa demonstração de medidas efetivas. Para tanto, não basta apenas adotar medidas de caráter ambiental, é necessário, também, divulgá-las à sociedade, o que demonstra o nível de responsabilidade social bem como se torna um poderoso agente de “marketing”, pois, a sociedade é simpatizante de quem promove seu bem estar.

Neste contexto, a prestação de contas ao público externo é um elemento fundamental de expressão das interações da empresa com o meio-ambiente e as demonstrações contábeis são veículos essenciais de comunicação destas

interações. A empresa que adota uma atitude pró-ativa em relação às questões ambientais está adiante das concorrentes em seu relacionamento com a sociedade e, por isto, ganha em competitividade.

Há uma vasta gama de aplicação da contabilidade ambiental, de acordo com a natureza da relação da empresa com o meio-ambiente. Por isto, não é possível, nem é o objetivo deste trabalho, esgotar todas as possibilidades, porém, tratar de conceitos gerais aplicáveis à maioria das situações. Há atividades que poluem o ar, emitindo efluentes no ambiente, outras poluem as águas, outras depredam o ambiente com desmatamento ou extração mineral, outras operam com produtos tóxicos, outras com operações de alta periculosidade. Além das incontáveis possibilidades danosas ao meio-ambiente, há que se considerar que há muitas entidades que trabalham para recompor, reconstruir e restaurar o meio-ambiente. São atividades em que, de alguma forma, todos deveriam estar engajados. A Contabilidade Ambiental tem que ser um instrumento de geração de informações que atenda a todas estas situações e a outras não mencionadas aqui mas que afetam o meio-ambiente. Ela não é um fim em si, mas um sub-sistema de Contabilidade Geral, inserida no seio desta, como uma de suas coadjuvantes, para que a informação oferecida seja completa e relevante ao usuário.

A questão ambiental não é uma prioridade apenas para os "greens" mas para toda a sociedade e já tem alcançado os meios financeiros. Hoje, já existem instituições financeiras que, para concederem crédito a seus clientes, levam em conta a natureza da relação da atividade do cliente com o meio-ambiente, pois, caso esta relação seja danosa, o cliente poderá sofrer sanções

e se tornar inadimplente. Já existem fundos de investimentos ambientalmente corretos. O Unibanco, por exemplo, acaba de abrir um destes fundos, cuja carteira de aplicações é composto de empresas “ambientalmente corretas”.

Todas estas questões indicam que o Contador não pode mais ficar sentado à espera de documentos de rotina, gerados pelo controle interno da empresa, para registro. Ele tem que sair a campo e, em conjunto com profissionais de outras áreas, procurar mensurar o que, até então, era imensurável. Ainda que, em alguns casos, haja itens imensuráveis, o contador tem o dever de informá-los, neste caso, através das notas explicativas, como recomenda a legislação societária.

4.4 Evidenciação da Atuação Ambiental

As ações ambientais da empresa devem ser identificadas e segregadas das demais operações mediante classificação que lhes reconheça sua natureza. Esta seção examina como registrar algumas das principais ações ambientais.

4.4.1 Balanço Patrimonial

Dentre as operações ambientais, as despesas, os ativos e os passivos ambientais, freqüentemente, causam dificuldades de contabilização e, por isto, merecem uma análise mais profunda.

4.4.1.1 Despesas Ambientais

As despesas com preservação, reparação ou indenização ambiental ocorrem, simultaneamente, às operações da empresa e, por isto, devem ser identificadas e destacadas na Demonstração de Resultados do Exercício.

Kraemer (2000:22), sustenta que os gastos ambientais que visam reparar danos já causados devem ser reconhecidos como “despesas” a partir do início da reparação ou, se possível, antecipando-se o reconhecimento através de provisão no exercício de reconhecimento do dano. Já as despesas incorridas, preventiva ou corretivamente, durante o processo produtivo, devem ser alocadas aos “custos” do produto relacionado ao período da ocorrência de tais despesas.

Há também gastos com estudos de impacto ambiental, geralmente incorridos antecipadamente. Neste caso, os gastos devem ser diferidos e apropriados ao resultado durante o período de validação de tais análises. Contudo, se os estudos estão relacionados a fatos já ocorridos, então, eles devem ser registrados em conta de resultado.

Ribeiro e Martins (1998:15), comentando sobre os recursos naturais obtidos de forma gratuita, fazem uma oportuna observação:

“ nunca se imputou, e ainda não se imputa à mercadoria produzida, todos os custos necessários à sua elaboração, pois, a empresa agrega ao seu custo de

produção somente o valor de insumos que representam desembolso financeiro por parte da empresa (...). Não são computados gastos futuros que a sociedade terá para repor esses bens, menos ainda o quanto a sociedade futura sofrerá por não tê-los à disposição, quando não renováveis.”

Certamente a prática atual trará conseqüências irreparáveis para as futuras gerações, pois, ao não se alocar aos custos os recursos naturais gratuitos, não há preocupação em se recuperar tais recursos, nem de se pesquisar alternativas ambientalmente sustentáveis. Porém, há dois problemas para a adoção de tal prática. O primeiro é a mensuração destes custos, o que, segundo Ribeiro e Martins, poderia ser contornado com a aplicação do Custo de Reposição, isto é, uma estimativa do quanto será necessário desembolsar para se recompor a condição original do ambiente. O segundo problema é bem mais difícil de solucionar, pois, refere-se ao fato do não reconhecimento de tais custos ser uma prática generalizada no mercado. Tal reconhecimento inviabilizará a competitividade de quem reconhecer tal custo, a não ser que tal reconhecimento seja, igualmente, compulsório a todos os agentes do mercado. Esta é uma questão delicada para a qual não se vislumbra solução num futuro próximo.

4.4.1.2 Ativos Ambientais

Ativos são recursos da empresa cujo sacrifício visa gerar benefícios econômicos futuros. E Ativos Ambientais, no entendimento de Martins e De

Luca (1994:26), “são todos os bens da empresa que visam à preservação, proteção e recuperação ambiental e devem ser segregados em linha à parte no Balanço Patrimonial “.

Kraemer (2000:19) inclui nesta definição estoques (Circulante), bens e equipamentos (Permanente), gastos com pesquisas (Diferido), Provisão de Desvalorização, particularmente de bens não monetários, (Circulante ou Imobilizado) e “*Goodwill*” (Permanente), relacionados com preservação, proteção e recuperação do meio-ambiente. Tais bens seriam alocados aos custos de acordo com o exercício que beneficiam mediante alocação, amortização e depreciação.

4.4.1.3 Passivos Ambientais

Quando a Contabilidade, como já foi dito, por questões de funcionalidade, dá ênfase aos aspectos quantitativos e aos valores materiais, procurando, sempre, executar os registros de maneira rotineira, corre o risco de relegar atenção a custos imateriais e/ou de origem não rotineira. Neste contexto, passivos e contingências podem passar despercebidos, pelo menos, num primeiro momento.

Segundo Martins e De Luca (1994:27), passivos ambientais referem-se a “benefícios econômicos que serão sacrificados em função de obrigação contraída perante terceiros para preservação e proteção ao meio-ambiente”. Estes passivos têm origem em custos reconhecidamente já incorridos, porém, ainda não desembolsados.



Os passivos ambientais podem ser oriundos de despesas ocorridas durante as operações sendo, portanto, a contrapartida de contas de resultado.

Também pode ocorrer o reconhecimento de exigibilidade decorrente de danos causados em exercícios anteriores. Mesmo nestes casos, as despesas devem ser reconhecidas no exercício em que haja o reconhecimento da exigibilidade, uma vez que a legislação societária não permite ajustes nos resultados de exercícios anteriores, exceto em função de mudança de critério contábil ou da retificação de erro imputável a determinados exercícios anteriores. O novo projeto de legislação societária, atualmente em discussão no Congresso Nacional, determina que todo o lucro do exercício receba destinação específica, dentro do próprio exercício, eliminando, desta forma, a possibilidade de ajustes contra resultados de exercícios anteriores.

A evidenciação nas demonstrações contábeis de uma degradação ambiental depende do momento de seu reconhecimento. Se os danos causados produzem uma obrigação definida, como uma multa, ou uma indenização, tal passivo deve ser registrado no exercício de sua ocorrência. Se a empresa sabe que suas operações estão provocando danos, então, ela deve mensurar e provisionar tal impacto simultaneamente aos resultados destas operações. Porém, se a empresa contempla a possibilidade, ainda incerta, de ocorrência de uma obrigação futura, então, ela deve registrar tal reconhecimento através de uma Reserva de Contingência. Se a empresa observar criteriosamente o Princípio Contábil do Conservadorismo, ela

difficilmente será surpreendida com um passivo ambiental que ainda não tenha uma Reserva de Contingência.

Em casos de riscos potenciais de natureza ambiental, cuja probabilidade de ocorrência é incerta, caracteriza-se uma contingência ambiental. O Princípio do Conservadorismo aliado aos Princípios da Continuidade e do Reconhecimento das Despesas no Período de sua ocorrência, recomenda que a empresa faça uma Reserva para Contingência Ambiental e, assim, não distribua recursos que possam, eventualmente, ser necessários para indenizar exigibilidades ambientais.

Segundo Pereira (2001:109), a contingência “refere-se a um fato já ocorrido que no futuro poderá gerar uma obrigação. Neste momento a obrigação ainda não existe e não significa que obrigatoriamente virá a existir. Tem-se ainda uma incerteza quanto à sua efetivação, mas existe a ciência por parte dos gestores da entidade acerca da probabilidade de sua ocorrência o que geraria conseqüentemente uma obrigação futura”.

Segundo o Fipecafi (1994:404), “contingência é uma situação de risco já existente, e que envolve um grau de incerteza quanto à efetiva ocorrência e que, em função de um evento futuro, poderá resultar em ganho ou perda para a empresa”. Caracterizam uma contingência o seu elevado grau de subjetividade e o potencial surgimento de custos, passivos e ativos ambientais.

Bergamini Jr. (2000:3-11) enumera três hipóteses para o surgimento de contingências ambientais: 1) a empresa vem causando danos ao meio-

ambiente; 2) alteração da legislação ambiental, que atinja práticas da empresa, com efeito retroativo; e 3) o reconhecimento pela empresa de que poderá sofrer cobrança de indenizações por causar danos ao meio-ambiente e a terceiros. Por se tratarem de eventos incertos, a empresa pode optar por registrar uma contingência no momento de seu reconhecimento ou correr o risco de, no futuro, além de adotar as providências necessárias, ter que pagar multas.

Além disto, há ocorrências de natureza ambiental difíceis de serem admitidas pela alta gerência, para efeito de divulgação, por afetarem os resultados de maneira negativa. Porém, nem por isto, deixam de ser genuínas. Um dos problemas, em tais questões, é que o Contador, geralmente, em posição hierárquica subalterna, tende a acatar as deliberações da alta gerência para salvaguardar seu emprego. Esta é uma questão ética delicada relacionada à independência profissional do contador, assunto que merece uma pesquisa específica mas que está fora do escopo deste trabalho. Neste contexto, encontram-se as contingências ambientais e custos futuros com a desativação de ativos operacionais, por exemplo, cuja mensuração é difícil e cujo reconhecimento contábil pode trazer repercussões imprevisíveis à imagem da empresa e que, por isto, tendem a ser omitidos ou postergados ao máximo.

O reconhecimento de uma contingência ambiental pode servir de autodenúncia da empresa às autoridades e organizações que protegem o meio-ambiente, sendo ruinoso à sua reputação. Porém, a omissão do fato pode, além das conseqüências acima, causar a descapitalização da empresa

para sanear o problema no futuro, além de induzir ao erro um potencial investidor.

Segundo Pereira (2001:115):

“considerando os riscos ambientais inerentes a certos ramos de negócio, não há como garantir que uma entidade que venha investindo em projetos com o objetivo de reduzir a degradação do ambiente esteja livre do surgimento de passivos ocultos. Por outro lado, quando ocorridos e refletidos na contabilidade não podem mais ser considerados como ocultos” .

A divulgação de contingências ambientais exige um ajuste de sintonia fina, pois, deve bem informar sem alarmar. A precipitação ou pessimismo sobre uma situação mal entendida e divulgada pode causar tantos danos quanto a omissão da informação. Alguém sempre sai perdendo, sendo que, quem detém a informação sempre tem a vantagem de divulgá-la, ou não, além de decidir como, quando e a melhor maneira de o fazer. É um problema de transparência que passa por uma dimensão ética, sendo que, o prejudicado sempre poderá cobrar, até judicialmente, pelos danos sofridos. Por outro lado, quando o gestor, ou a empresa, decide não divulgar uma informação sobre prejuízos ou danos causados à sociedade ou ao ambiente, ele deve ser responsabilizado pelas consequências, pois, tira das pessoas afetadas o direito de decidir sobre o que é melhor para elas.

De acordo com Pereira (2001:117-8):

“A Contabilidade pode colaborar na evidenciação dos passivos ocultos na medida que:

- esclareça, através dos órgãos de classe com poder de regulamentação, as normas de registro e gerenciamento contábil;
- reflita a identificação na sociedade de opiniões contrárias a utilidade dos produtos da entidade;
- conquiste novos leitores para as demonstrações contábeis;
- contribua com prática de gerência das entidades:
 - na manutenção adequada dos ativos operacionais;
 - na exploração racional dos recursos naturais;
- aumente a abrangência da informação divulgada (maior ‘disclosure’);”

e, ainda, :

“Entende-se que faça parte da missão da Contabilidade buscar a identificação e a mensuração adequada, bem como os meios de se evidenciar os passivos ocultos nas demonstrações contábeis. Entretanto, sem considerar o problema do método mais apropriado a ser utilizado, admite-se a grande dificuldade que normalmente existirá em convencer os gestores das entidades a reconhecer os potenciais perigos que estas oferecem aos seus

consumidores, por produtos inadequados ou nocivos, ou à coletividade, no caso de degradação ambiental”.

É neste contexto que a discussão da obrigatoriedade, ou não, das informações a serem divulgadas se torna relevante. Com certeza, a normatização, por parte das autoridades competentes, do teor das informações a serem divulgadas, tiraria do gestor a dúvida sobre o que, como e quando divulgar suas contingências.

Como se observa, não é uma decisão fácil. A omissão do fato atende a uma visão imediatista de gestão e desconsidera o Princípio Contábil de Continuidade da entidade pelo impacto que poderá sofrer no futuro. Também revela o nível de responsabilidade social dos gestores. O fato é que, conforme comentado anteriormente, cada vez mais as empresas estão sendo responsabilizadas pelo impacto que causam ao meio-ambiente. Por estas razões é que as empresas se empenham, cada vez mais, na obtenção de certificação de normas ISO 14000.

Muitas empresas adotam a política de, detectado um problema ambiental, buscar uma solução, fazer os investimentos necessários ou iniciar medidas corretivas, antes de divulgar o problema, pois, assim, quando o problema vier a público, este será amenizado pelas providências já adotadas. Contudo, tal prática, ainda cerceia as pessoas prejudicadas de decidirem o que é melhor para elas. A melhor e mais econômica política a ser adotada pelas empresas que interferem significativamente no meio-ambiente através de suas operações é, sem dúvida, a adoção de políticas preventivas. Uma maneira de

se livrar , ou minimizar, contingências é adotar uma política de seguros que cubra desastres ambientais na esfera de atuação da empresa.

A alegação mais comum para não se divulgar os passivos ambientais é a dificuldade de mensuração. Segundo Coelho, Dutra e Cardoso (2000:15), a distância cronológica entre o impacto ambiental e seu registro, afeta a precisão da mensuração. Assim sendo, a mensuração de um evento já ocorrido é mais objetiva e precisa, uma vez que se conta com o impacto ambiental e seus efeitos concluídos. Numa mensuração durante a ocorrência do impacto ambiental tem-se que estimar a variável “efeito” que ainda não está totalmente estabelecida, exigindo-se uma certa dose de subjetividade em sua estimativa. A maior dificuldade de mensuração, porém, consiste numa estimativa antes da ocorrência do impacto, uma vez que o impacto, ainda, é considerado em termos abstratos e seus efeitos não passam de possibilidades. Contudo, a omissão, segundo a CVM não se justifica, conforme o Parecer de Orientação CVM 24/92 :

“Os fatos contingentes que gerarem, por suas peculiaridades, reservas ou provisões para contingências e, **mesmo aqueles cuja probabilidade for difícil de calcular ou cujo valor não for mensurável, deverão ser evidenciados em nota explicativa**, sendo ainda mencionadas, neste último caso, as razões da impossibilidade dessa mensuração”. (grifo nosso)

Do ponto de vista estritamente técnico, os passivos ambientais podem ser identificados de duas formas: através do Estudo de Impacto Ambiental (EIA), elaborado pela empresa por ocasião de sua constituição e através do Relatório de Impacto ao Meio-Ambiente, elaborado, periodicamente, para acompanhamento dos órgãos responsáveis pela instalação e funcionamento da empresa. Estes documentos são, inclusive, exigidos para concessão de crédito por instituições governamentais ou repasse de agências internacionais como o BID, BIRD, Fundo Nakasone, entre outros. Estes documentos podem ser uma boa fonte de informação, uma vez que são preparados por especialistas e, portanto, atendem ao princípio contábil da objetividade.

4.4.2 Notas Explicativas

A legislação societária é bem sucinta quanto a evidenciação prescrita para os passivos contingentes, neste caso relacionada com passivos ambientais. O Parecer de Orientação CVM 24/92, assim define as exigências desta evidenciação:

“(...) Os fatos contingentes que gerarem, por suas peculiaridades, reservas ou provisões para contingências e, mesmo aqueles cuja probabilidade for difícil de calcular ou cujo valor não for mensurável, deverão ser evidenciados em nota explicativa, sendo ainda mencionadas, neste último caso, as razões da impossibilidade dessa mensuração”.

As notas sobre a política contábil devem, de acordo com Tinoco(1994:30), responder:

- ao reflexo nas operações do montante relacionados com as medidas ambientais;
- à origem do financiamento à política de amortização;
- à consignação dos passivos;
- à criação de provisões e de reservas para atender a casos de acidentes ecológicos;
- à divulgação de informação sobre passivos eventuais;
- ao critério aplicado às subvenções oficiais.

Rebollo (2000:37), também sugere as seguintes informações :

- a legislação relativa ao meio-ambiente a que a empresa está submetida e se a mesma está sendo observada;
- enquadramento da organização, se for o caso, às normas da série ISO 14.000

Bergamini Jr. (2000:10) sugere, ainda, que as informações de caráter ambiental, relevantes, a serem divulgadas em notas explicativas, abranjam: (i) multas e penalidades, (ii) gastos ambientais capitalizados no período, (iii) compensações por danos ambientais causados a terceiros, (iv) natureza do passivo ambiental, sua base de mensuração, período de ocorrência e condições de pagamento, (v) incerteza significativa sobre valor total ou período de competência de passivos ambientais e extensão de resultados possíveis.

Infelizmente, as Normas Brasileiras de Contabilidade não ajudam muito. A Resolução CFC nº 737 de 1992 aprovou a NBCT 6 que trata da Divulgação das Demonstrações Contábeis. Esta norma, no item 6.1.2.1 afirma:

“a divulgação das demonstrações contábeis tem por objetivo fornecer, aos seus usuários, um conjunto mínimo de **informações de natureza** patrimonial, econômica, financeira, legal e **social** que, lhes possibilitem o conhecimento e análise da situação da Entidade” (grifo nosso);

e, no item 6.2.2.3, que trata do conteúdo das notas explicativas :

“**As notas explicativas incluem informações de natureza** patrimonial, econômica, financeira, legal, física e **social**, bem como os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis e eventos subsequentes ao balanço” (grifo nosso).

Observa-se que a norma não menciona aspectos ambientais, pois, há uma década atrás, este ainda era um tema embrionário que tem crescido em importância nos últimos anos.

As informações de natureza ambiental contidas nas Notas Explicativas trazem uma grande contribuição, não apenas para os gestores, como para toda gama de apoiadores (“stakeholders”) da empresa, além dos potenciais investidores. Sendo as Notas Explicativas parte integrante das Demonstrações

Contábeis, elas também são auditadas e, portanto, de maior confiabilidade que o Relatório da Administração.

4.4.3 Relatório da Administração

Outra alternativa possível, de acordo com a legislação societária, é a divulgação das informações através do Relatório da Administração, mediante exposições descritivas e quadros demonstrativos. Esta alternativa é a preferida por aqueles que, para se desincumbirem da responsabilidade de divulgar certas informações, o fazem através do Relatório da Administração, onde, pela liberdade concedida pela lei societária, podem dar a redação que melhor lhes convier, sem estarem sujeitos ao crivo dos auditores independentes. Além do que, tais relatórios, geralmente, não são lidos em detalhes, exceto por aqueles que possuem interesses genuínos ou estão bem inteirados sobre o negócio.

Sempre que se discute a questão de evidenciação de assuntos sócio-ambientais, há que se considerar o problema de obrigatoriedade, ou não, da divulgação de tais informações. Pelo exposto até aqui, fica evidente que há informações que promovem a empresa e servem de “marketing”. É óbvio que este tipo de informação não precisa de imposições para ser divulgada. Porém, há certo tipo de informação, particularmente aquela que depõem contra a entidade, que só será divulgada se for exigido pelas autoridades. Apesar de que, idealmente, se almeje alcançar um tal nível de conscientização sócio-ambiental do empresariado que o leve a, voluntariamente, divulgar a situação real das relações entre a empresa e seus empregados, com a comunidade e com o meio-ambiente, pragmaticamente falando, devido a tantos interesses

envolvidos, este nível de transparência só ocorrerá mediante a obrigatoriedade de divulgação de informações adversas ao negócio.

Segundo Rebollo (2000:38):

“Considerando a cultura vigente nas organizações brasileiras, as mesmas somente irão divulgar de maneira mais explicada e detalhada, aos usuários externos, através dos demonstrativos contábeis anuais, informações sobre ações de gestão ambiental no caso de serem compulsoriamente obrigadas através de algum dispositivo normativo, por exemplo, através de nota explicativa determinada por uma Resolução do Conselho Federal de Contabilidade”.

Como visto anteriormente, no Parecer de Orientação CVM 15/86 o nível de informação ambiental a ser disponibilizado ao público ainda é muito incipiente, pois, recomenda que conste do Relatório da Administração somente a “descrição e objetivo dos investimentos efetuados e montante aplicado” relativos à proteção ao meio-ambiente. É óbvio que este nível de informação é insuficiente para uma gestão eficiente e para a tomada de decisões por parte de investidores. Na realidade, a qualidade e volume de informação divulgada ao público dependem do nível de conscientização dos gestores sobre a responsabilidade da empresa perante a sociedade. Também passa pela decisão de como as informações serão apresentadas, se de maneira quantitativa ou qualitativa, se em quadros demonstrativos ou de forma descritiva.

No que tange às informações qualitativas, Tinoco (1994:26), sugere que o Relatório da Administração contenha as seguintes informações:

- “a) as classes de questões ambientais que se aplicam à empresa e seu ramo de atividades;
- b) as medidas e programas formalmente estabelecidos pela empresa em relação com as iniciativas de proteção do meio-ambiente;
- c) as melhoras introduzidas em grau de importância desde que se adotaram as medidas nos últimos anos;
- d) as metas em matérias de emissão de poluentes em que a empresa se tem fixado e o resultado alcançado;
- e) o resultado da empresa em medidas de proteção do meio-ambiente por imposição legal;
- f) os efeitos financeiros e operacionais das medidas de proteção ao meio-ambiente sobre os gastos de capital no atual exercício e a provisão em exercícios futuros”.

Além deste conteúdo, Martins e De Luca (1994:28), citando recomendação da ONU, acrescentam:

- “o tipo de resíduos e seus impactos relativos às operações da empresa; (...)

- a extensão em que as medidas de proteção ambiental foram adotadas de acordo com a legislação governamental e a extensão em que têm sido atendidas;
- problema ambiental conhecido e potencialmente significativo, a menos que se conclua objetivamente que não é provável sua ocorrência ou que, caso ocorra, não é provável que seu efeito seja material”.

Martins e De Luca ainda argumentam que as informações de natureza financeira relativas ao meio-ambiente podem ser divulgadas no corpo das atuais demonstrações contábeis.

4.5 Proposta de um Balanço Sócio-Ambiental

Como se observa, a literatura examinada apresenta uma séria limitação, pois, se preocupa em identificar custos, despesas, investimentos e passivos originados com gastos específicos com a ação de prevenção, conservação e reparação ambiental. Ocorre, porém, que existem gastos, investimentos e passivos que são, simultaneamente, ambientais e operacionais. Assim, uma máquina “ambientalmente correta” pode pertencer ao quadro de equipamentos produtivos da empresa, destinados a gerar receitas tanto quanto no quadro de investimentos ambientais. Tem-se, então, um exemplo de ativo com “dupla identidade”, segundo os critérios apresentados pela literatura analisada.

O mesmo pode ocorrer com as matérias-primas que compõem os produtos. Há matérias-primas que são ecologicamente corretas sem que este fato seja reconhecido e evidenciado. São matérias-primas adquiridas, às vezes com diferencial de custo, para compor o produto e não para, especificamente, combater a poluição. Inversamente, gastos com matérias-primas não renováveis ou produtos químicos de alto teor tóxico, por exemplo, podem exceder em muito os gastos com materiais destinados a combater a poluição ou a degradação ambiental. E estes fatos, nas propostas examinadas, não ficam devidamente reconhecidos e evidenciados.

O que esta pesquisa propõe é que o Balanço Patrimonial seja apresentado e entendido como uma fotografia sócio-ambiental simultânea e paralelamente ao balanço patrimonial. São os mesmos números, porém, apresentados sob a ótica sócio-ambiental. Com isto, o problema de dupla identidade estaria superado, uma vez que cada conta seria interpretada pela sua natureza sócio-ambiental e receberia uma classificação única.

Propõe-se, ainda, que as contas do Balanço Patrimonial sejam reclassificadas para uma nomenclatura adaptada à realidade ambiental. Assim, segundo esta proposta, todos os itens do Balanço Patrimonial seriam identificados pela sua condição sócio-ambiental, conforme modelo de Plano de Contas para uma indústria do ramo metalúrgico, sugerido no Apêndice I. O Apêndice I não passa de uma exemplificação teórica, pois, na prática, cada empresa terá que adequar o Plano de Contas à sua realidade sócio-ambiental.

Como se observa no modelo proposto, as reclassificações são feitas numa planilha que demonstra a reclassificação do Balanço Patrimonial para o Balanço Sócio-Ambiental (vide Apêndice II).

O modelo proposto tem a virtude de permitir ao gestor trabalhar com os mesmos números do Balanço Patrimonial, com os quais já está familiarizado, tão somente sob outra nomenclatura.

Ainda que, a princípio, o gestor não esteja disposto a adotar mudanças significativas de âmbito ambiental, a simples revelação do retrato ambiental promoverá, inconscientemente, pressão para mudanças futuras. Saber que se trabalha com produtos altamente tóxicos, ou que se está depredando o meio-ambiente, coloca um peso sobre o gestor, mesmo que ele não o admita publicamente.

A vantagem do método proposto consiste em sua simplicidade. Além de exeqüível, não exige muito investimento em mão-de-obra, nem em tecnologia, sendo, por isto, de baixo custo. Com alguns estudos pode-se, facilmente, reunir as informações iniciais que, posteriormente, só precisarão ser atualizadas regularmente.

Outra vantagem a se considerar é que o balanço proposto, quando comparado com os números do exercício anterior, poderá revelar, em termos monetários, os resultados da política ambiental da empresa. A redução de agentes poluentes na composição do produto, por exemplo, pode ser avaliada. Se fornecedores descompromissados com a causa ambiental estão sendo

substituídos por fornecedores com certificação ISO 14000 ou SA 8000. Pode-se, inclusive, analisar o fluxo de caixa do ponto de vista ambiental.

Um balanço, nestes termos, pode ser uma importante ferramenta para os gestores, pois, pode revelar os problemas mais agudos na área ambiental da empresa em linguagem monetária. Não é uma demonstração que possa ser divulgada imediatamente pela empresa, pois, poderia ser por demais chocante. Contudo, com o passar do tempo, eliminando-se suas maiores distorções em termos sócio-ambientais, poderá ser um instrumento muito valioso também para o controle da sociedade sobre a empresa. De qualquer forma, é uma demonstração extremamente útil para fins gerenciais.

Como pode ser observado neste capítulo, há muitas dificuldades em termos de evidenciação ambiental a serem suplantadas. Estas dificuldades constituem um grande desafio para os estudiosos e profissionais. Contudo, elas não impedem que se apliquem procedimentos de auditoria sobre as informações ambientais, pelo contrário, as dificuldades tornam a auditoria mais necessária.

5 AUDITORIAS SÓCIO-AMBIENTAIS

Há diversos tipos de auditoria, alguns aplicáveis às ações sócio-ambientais das empresas, outros não. Por isto, antes de verificar se as auditorias aplicadas às ações sócio-ambientais das empresas são aplicáveis ao Balanço Social, convém examinar que tipos de auditoria estão disponíveis para este fim.

5.1 Tipos de Auditoria

As auditorias podem ser de diferentes tipos, dependendo de seus propósitos. De acordo com Porter, Simon e Hatherly (1996:3), há três tipos de auditoria: a) auditoria das demonstrações financeiras; b) auditoria de conformidade; e c) auditoria operacional. Estes autores descrevem a natureza destes tipos de auditoria da seguinte maneira:

“ (i) Auditoria das Demonstrações Financeiras

Uma auditoria das demonstrações financeiras é um exame das demonstrações financeiras de uma entidade, as quais foram preparadas para acionistas e outras partes interessadas exógenas à sociedade, e da evidência suportando a informação contida naquelas demonstrações financeiras. É conduzida por um especialista, que é independente da entidade, com o

propósito de expressar uma opinião se as demonstrações financeiras oferecem, ou não, uma visão correta da posição e desempenho financeiro da entidade e se estão em conformidade com a regulamentação estatutária e legal, (...);

(ii) Auditoria de Conformidade

O propósito de uma auditoria de conformidade é determinar se um indivíduo ou entidade (a auditada) tem agido (ou está agindo) de acordo com procedimentos e regulamentos estabelecidos por uma autoridade, tal como a alta gerência da entidade ou um conjunto de leis. A auditoria é conduzida por especialistas (internos ou externos à auditada) que são escolhidos por, e se reportam à autoridade que estabeleceu os procedimentos e regulamentação, (...);

(iii) Auditoria Operacional

Uma auditoria operacional envolve um exame e avaliação sistemáticos das operações de uma entidade, conduzida com vistas a aperfeiçoar a eficiência e eficácia da entidade. Em entidades do setor privado, tais auditorias são usualmente iniciadas pela gerência da entidade e são conduzidas por especialistas (internos ou externos à organização) que relatam suas descobertas à gerência” (tradução livre do texto).

À luz do exposto, este capítulo passa a analisar as auditorias mais comumente aplicadas às ações sócio-ambientais das empresas para verificar se elas atendem, convenientemente, às necessidades de informação do mercado e da sociedade.

5.2 Auditoria Ambiental – Série ISO 14000

A crescente preocupação com o desenvolvimento sustentável deu origem a uma série de leis ambientais e ao estabelecimento de políticas nacionais que normatizaram padrões de poluição da água, ar, resíduos tóxicos, etc. Estas leis e normas tiveram um impacto nas empresas que, dependendo do ramo de atividade, passaram a desenvolver políticas e controles internos que lhes assegurassem a condução de seus negócios dentro da observância destas regras. Surgiram órgãos públicos de controle e, para facilitar a inspeção, começou-se a planejar e a padronizar as atividades de impacto ambiental. Este conjunto de padrões e tarefas, segundo Donaire (1995:109), passou a ser conhecido como Auditoria Ambiental.

Devido à grande repercussão negativa que desastres ambientais têm provocado à imagem das empresas, investidores e acionistas passaram a considerar esta variável na seleção de seus investimentos. Segundo Bicalho (2000):

“Já são cerca de 80 as empresas identificadas pela Promotoria de Justiça de Formiga, no Centro-Oeste mineiro, como responsáveis pela transformação da região em um grande centro de descarte de lixo industrial (...). A promotoria já deu entrada na justiça mineira de ação civil pública contra a Formitap Ltda. e a Interni Ltda., fornecedores da Fiat Automóveis, e contra a própria montadora, por suposta participação indireta no crime ambiental (...). Outra ação foi impetrada contra a Alcan

Alumínio do Brasil S/A também por envolvimento indireto (....). Pelo menos outras cinco indústrias deverão ser citadas à Justiça nos próximos dias”.

Ações como estas são extremamente prejudiciais à imagem das empresas envolvidas. Cada vez mais, cresce o rigor da legislação ambiental e as empresas, por precaução, executam “análises” ou “auditorias” ambientais. Estas auditorias, contudo, por serem de iniciativa interna da própria empresa, podem não ser suficientes para isentar seus clientes de envolvimento indireto em crimes ambientais, passando estes a exigir uma avaliação independente. Assim, em muitas atividades, passou-se a exigir uma certificação independente, atestando que normas e legislação ambiental e trabalhistas locais e internacionais estão sendo observadas pelas empresas em que se deseja investir ou com as quais se deseja negociar.

Para que fosse possível se coordenar, administrar e fiscalizar as ações ambientais das empresas, foram criadas normas de gestão ambiental. Segundo a ABNT (1997:2):

“as Normas Internacionais de Gestão Ambiental têm por objetivo prover às organizações os elementos de um sistema de gestão ambiental eficaz, passível de integração com outros requisitos de gestão, de forma a auxiliá-las a alcançar seus objetivos ambientais e econômicos”.

Estas normas compartilham princípios comuns de sistemas de gestão de análise com a série de Normas NBR ISO 9000 para sistemas de qualidade. Entretanto, possuem propósitos diferentes. Segundo a ABNT (1997:3):

“enquanto os sistemas de gestão de qualidade tratam das necessidades dos clientes, os sistemas de gestão ambiental atendem às necessidades de um vasto conjunto de partes interessadas e às crescentes necessidades da sociedade sobre proteção ambiental”.

Este conjunto de normas forma a série NBR ISO 14000. Estas normas foram concebidas de maneira que pudessem ser objetivamente auditadas para fins de certificação.

De acordo com a NBR ISO 14001 (ABNT:1997), um dos requisitos para a empresa obter esta certificação é elaborar um sistema de gestão ambiental (SGA) definido como “ a parte do sistema de gestão global que inclui estrutura organizacional, atividades de planejamento, responsabilidades, práticas, procedimentos, processos e recursos para desenvolver, implementar, atingir, analisar criticamente e manter a política ambiental”.

Neste contexto, se inserem as empresas de certificação que dão um atestado formal e independente de que as empresas por eles auditadas se comportam dentro dos limites da legislação existente. Donaire (1995:110) dá a seguinte definição de auditoria ambiental:

“A Auditoria Ambiental é uma atividade administrativa que compreende uma sistemática e documentada avaliação de como a organização se encontra em relação à questão ambiental. Esta auditoria que deve ser realizada periodicamente visa facilitar a atuação e controle da gestão ambiental da empresa e assegurar que a planta industrial esteja dentro dos padrões de emissão exigidos pela legislação ambiental”.

A ABNT (1997:4) segue a mesma linha de pensamento quando define a auditoria do sistema de gestão ambiental como:

“processo sistemático e documentado de verificação, executado para obter e avaliar, de forma objetiva, evidências que determinem se o sistema de gestão ambiental de uma organização está em conformidade com os critérios de auditoria do sistema de gestão ambiental estabelecido pela organização, e para comunicar os resultados deste processo à administração”.

Observa-se que, conforme esta definição, a auditoria ambiental está voltada para planos e público internos da organização, podendo, não atender às demandas dos “stakeholders”. Daí, a necessidade de que sejam estabelecidos, dentre os alvos da gestão ambiental da empresa, metas e procedimentos que atendam às demandas da legislação existente e dos acordos internacionais. Além disto, é necessário que este sistema de gestão ambiental seja verificado por auditores independentes.

Discorrendo sobre auditoria ambiental, o estudo de caso publicado pelo United Nations Environment Programme/Industry and Environment Office (UNEP/IEO) intitulado Environment Auditing, in Donaire (1995:110-111), afirma:

“entre as atividades que são usualmente auditadas incluem-se as seguintes:

- política, responsabilidades e organização das tarefas;
- planejamento, acompanhamento e relatório das ações;
- treinamento e conscientização do pessoal;
- relações externas com os órgãos públicos e comunidade;
- adequação aos padrões legais;
- planejamento de emergências e funcionalidade;
- fontes de poluição e sua minimização;
- tratamento da poluição e acompanhamento das descargas;
- economia de recursos;
- manutenção adequada;
- uso do solo.”

Para realizar a auditoria ambiental, segundo a ABNT (1997:7) a empresa deve estabelecer e manter programas e procedimentos de auditoria para verificações periódicas do sistema de gestão ambiental, a fim de se verificar se as ações da empresa estão em conformidade com o plano de gestão ambiental e seguindo as normas técnicas.

Outro aspecto importante no estabelecimento de procedimentos para a auditoria ambiental é a determinação do escopo a ser adotado. Este escopo descreve a extensão e limites em termos de localização física, atividades, risco e inter-relacionamento. De acordo com o item 5.1.1 da NBR ISO 14011 da ABNT, “o escopo da auditoria é determinado pelo cliente e pelo auditor-líder. É recomendado que o auditado normalmente seja consultado quando da determinação do escopo da auditoria”.

Para executar estes programas de auditoria ambiental, as empresas contam com técnicas de auditoria tais como listas de verificação, entrevistas, inspeções e medições diretas, resultados de auditorias anteriores ou outras análises.

As empresas têm, normalmente, montado uma equipe de gestão ambiental que é também responsável pela Auditoria Ambiental. Segundo a ABNT (1997:25):

“as auditorias do SGA (Sistema de Gestão Ambiental) podem ser executadas por pessoal da própria organização e/ou por terceiros por ela selecionados. Em ambos os casos, é recomendado que a(s) pessoa(s) que conduza(m) a auditoria esteja(m) em condições de realizá-la de forma objetiva e imparcial, recomendando-se que tenha(m) sido adequadamente treinada(s)”.

Às vezes, conforme Donaire (1995:111), os gestores ambientais dividem os setores em baixo risco, médio risco e alto risco, realizando com maior frequência e profundidade a auditoria daquilo que é mais crítico.

O relatório da UNEP/IEO, *op cit*, divide as atividades da Auditoria Ambiental em três etapas:

Etapas 1. Atividades Pré-Auditoria. Seleção e elaboração do Plano e Programa de Auditoria com fixação de critérios e determinação de prioridades, seleção da equipe de auditoria e fixação de responsabilidades durante o processo de auditoria, discussão do Plano de Auditoria com a Equipe.

Etapas 2. Atividades de Campo. O auditor ambiental utiliza-se de visitas às plantas auditadas, inspeção de processos e materiais para avaliar, questionários, entrevistas, revisão de documentos, “*checklists*”, etc. para assegurar que os procedimentos atendem às exigências legais e às políticas ambientais da empresa. Esta etapa inclui cinco fases: entender os controles internos, avaliação dos controles internos, coleta de dados, avaliação dos resultados de auditoria e relatórios dos resultados.

Etapas 3. Atividades Pós-auditoria. É elaborado um relatório final a fim de se delinear um plano de ação com base nos resultados encontrados, especificando-se sua

metodologia, estratégia, cronograma, execução e controle e, novamente, delegação de responsabilidades.

O relatório final é peça muito importante de todo o processo de auditoria, pois, é o resultado final do trabalho executado. As conclusões deste relatório buscam esclarecer se as atividades da empresa estão em conformidade com o Sistema de Gestão Ambiental (SGA) da empresa e se estas informações asseguram a eficácia de execução e adequação das metas do SGA.

Como se observa, as políticas e as metas do SGA são de cunho interno da empresa e não têm que, necessariamente, atender a padrões externos, ainda que, na maioria das vezes, o que se busca é, geralmente, um reconhecimento externo.

Este relatório só pode ser divulgado com o consentimento da empresa. Portanto, seu caráter confidencial deve ser observado por auditores externos e empresas de certificação.

Ao avaliar as opções tecnológicas disponíveis para melhoria ambiental é claro que o aspecto econômico é considerado. Contudo, conforme afirma a ABNT (1997:9), “a referência aos requisitos financeiros da organização não implica necessariamente que as organizações sejam obrigadas a utilizar metodologias de contabilidade de custos ambientais”.

Fica evidenciado, assim, que o objetivo da auditoria ambiental é de conformidade, sem a preocupação de traduzir as ações ambientais das empresas em linguagem monetária. Portanto, este tipo de auditoria, apesar de extremamente relevante, não supre a necessidade de informações de natureza monetária imprescindíveis à tomada de decisões por parte dos gestores e “stakeholders”. Seu principal objetivo é obter a certificação, por um órgão externo independente, de que está operando dentro das normas ambientais e da legislação vigentes e, assim, assegurar aos clientes o comprometimento da empresa com o desenvolvimento sustentado, desenvolvendo uma boa imagem junto à comunidade e satisfazendo às demandas dos investidores.

A auditoria ambiental visa analisar criticamente o sistema de gestão ambiental para identificar oportunidades de melhoria do sistema e do desempenho ambiental enquanto que a auditoria do Balanço Social, nos moldes da auditoria financeira, busca validar a correta divulgação da quantificação monetária das ações ambientais desenvolvidas pela empresa. Estas duas auditorias não são excludentes mas complementares.

O Instituto Brasileiro de Contadores, em seu conjunto de Normas e Procedimentos de Auditoria (NPA), emitiu uma NPA sobre Balanço e Ecologia. O parágrafo 25 desta NPA afirma: “ Nas aquisições, fusões e incorporações de empresas o auditor independente deve requerer a execução de uma Auditoria Ambiental, com vistas a determinar as repercussões sobre os valores dos patrimônios envolvidos”.

Esta norma mostra que há uma complementaridade das duas auditorias e, também, considera que são trabalhos distintos, com ótica diferenciada sobre uma mesma área de atuação da empresa auditada.

Conclui-se, portanto, que a auditoria ambiental tem como prioridade reconhecer uma conformidade das ações ecológicas da empresa com as normas técnicas da série NBR ISO 14000 emitidas pela Associação Brasileira de Normas Técnicas. Ela oferece subsídios para se identificar e se calcular contingências ambientais, áreas problemáticas e necessidades de investimentos ambientais. Contudo, não utiliza especificamente a linguagem monetária para relatar suas conclusões e não opina sobre os montantes aplicados em ações ambientais divulgados no Balanço Social da empresa.

5.3 Auditoria das Informações Laborais

As informações laborais motivaram o surgimento do demonstrativo conhecido por Balanço Social. Para Tinoco (2001:44) :

“descrever o emprego, as relações de trabalho existentes nas entidades, a forma como os trabalhadores ingressam no mercado de trabalho, sua evolução ao longo do tempo, o modo como a entidade estimula sua formação e promoção, a remuneração e outros benefícios conferidos aos assalariados, as condições de vida e trabalho, condições de higiene e segurança constitui-se num dos pilares para elaboração do Balanço Social”

Como as normas e leis do trabalho são, freqüentemente, violadas ou burladas, principalmente nos países pobres, as empresas multinacionais do primeiro mundo, para proteger sua imagem junto ao mercado consumidor, estão começando a exigir de seus fornecedores localizados em países pobres uma certificação que lhes garanta que estão trabalhando dentro das normas internacionais do trabalho e observando convenções e normas internacionais do trabalho e dos direitos humanos.

Neste contexto e da mesma maneira que surgiram as normas da série ISO 14000, surgiu, mais recentemente, uma série de normas nos mesmos moldes, voltada para as questões laborais, esta série é a SA 8000.

A série SA 8000 foi criada pelo Social Accountability International (SAI) que, até o ano 2000, era conhecido como Council on Economic Priorities Accreditation Agency (CEPAA). Esta entidade é um instituto voltado para pesquisa de responsabilidade social. O SAI fez uma série de estudos sobre códigos de conduta de trabalho e concluiu que estes códigos eram inconsistentes, caros e de monitoramento ineficientes devido à ausência de definições claras e auditores treinados, além de serem insensíveis a leis e costumes locais.

Em resposta às inconsistências nos códigos de conduta de locais de trabalho, o SAI desenvolveu uma norma para condições de trabalho e um sistema para verificação independente da anuência das fábricas. A idéia básica

é que a SA 8000 opere nos mesmos moldes de certificação das séries ISO (cf. Codes of Conduct SA8000:2000:1) :

“A norma, Social Accountability 8000 (SA 8000), e seu sistema de verificação são derivados de estratégias estabelecidas pelos negócios para assegurar qualidade (tais como aquelas utilizadas pela organização de normas internacionais ISO 9000) e adiciona vários elementos que especialistas em direitos humanos têm identificado como essenciais para a auditoria social” (tradução livre do texto).

A idéia é que estas normas sejam estabelecidas com a participação de trabalhadores, sindicatos e organizações não-governamentais, observando diferenças culturais regionais.

A SA 8000 baseia-se nos princípios das normas internacionais de trabalho, na convenção dos direitos das crianças da ONU e da Declaração Universal dos Direitos Humanos, abrangendo nove áreas: trabalho infantil, trabalho forçado, saúde e segurança, compensação, horas de trabalho, discriminação, disciplina, livre associação e negociação coletiva e sistemas de gerenciamento.

Segundo cita o SAI em seu Codes of Conduct (2000:3) :

“ O sistema SA 8000 inclui três elementos essenciais para a auditoria social :

- Padrões específicos de desempenho estabelecidos com exigências mínimas;
- Exige-se que os auditores consultem partes interessadas, tais como ONGs, sindicatos e, é claro, os trabalhadores, e aprendam com elas; e
- Um mecanismo de reclamações e apelos permite que trabalhadores individualmente, organizações e outras partes interessadas tragam questões de não conformidade às dependências certificadas” (tradução nossa) .

O SA 8000 ainda é pouco divulgado no Brasil, porém, sua aplicação tende a seguir os mesmos passos das séries ISO como uma exigência do mercado globalizado. Segundo Tinoco (2001:124) “duas companhias nacionais – o Banco Itaú e a Cemig, companhia de eletricidade de Minas Gerais, passaram a fazer parte da Dow Jones Sustainability Group Indexes. A subsidiária brasileira da Avon vem se preparando há meses para a obtenção do certificado da SA 8000. A De Nadi, empresa de alimentação coletiva de São Paulo, foi o primeiro negócio do país a conseguir certificado, conforme o Guia de Boa Cidadania Corporativa 2000”.

A SA 8000 ainda se encontra, no Brasil, num estágio embrionário e há um longo caminho a se percorrer em termos de divulgação das informações laborais. A SA 8000 é mais voltada para observação da legislação, porém, segundo Tinoco (2001:44-5):

“(há) tópicos ainda não cobertos pela legislação brasileira e que deverão ser futuramente objeto de divulgação sistemática, quando ocorrer a publicação dos relatórios contábeis pela empresa (...): emprego; remuneração e outros benefícios (custos com pessoal); formação profissional e desenvolvimento contínuo; condições de higiene e segurança do trabalho; relações profissionais; outras condições de vida dependentes da empresa”.

Como se observa, a SA 8000 é uma auditoria de conformidade e, como tal, não esgota as possibilidades de informações laborais, atendo-se mais especificamente à conformidade com a legislação, deixando de lado outras condições de trabalho não menos importantes.

As considerações feitas para a auditoria ambiental em muito se aplicam, também, à SA 8000. É uma auditoria de certificação que dá reconhecimento internacional sobre normas e condições de trabalho. Assim, esta auditoria é complementar à auditoria financeira. Porém, não contempla as informações laborais do Balanço Social, nem reporta as informações laborais na linguagem monetária a que o investidor e os “stakeholders” estão habituados.

5.4 Auditoria Interna

A necessidade de implantação de auditoria interna em uma empresa surge em decorrência da ampliação de seus negócios e a conseqüente

impossibilidade dos administradores de supervisionarem pessoalmente todas as atividades da empresa. Quanto maior a empresa, mais necessidade há de se enfatizar normas e procedimentos internos que assegurem a seus administradores padronização, segurança e salvaguarda dos ativos.

Para assegurar que as normas e procedimentos de controle interno estejam sendo observados é necessário que alguém faça inspeções regulares e que, constantemente, esteja aperfeiçoando estas normas e procedimentos. É neste contexto que o auditor interno atua.

Comentando sobre o surgimento da função de auditor interno, Almeida comenta (1996:25):

“o auditor externo passava um período de tempo muito curto na empresa e seu trabalho estava totalmente direcionado para o exame das demonstrações contábeis. Para atender à Administração da empresa, seria necessária uma auditoria mais periódica, com maior grau de profundidade e visando também às outras áreas não relacionadas com a contabilidade (sistema de controle de qualidade, administração de pessoal, etc.) Portanto, surgiu o auditor interno como uma ramificação da profissão de auditor externo e, conseqüentemente, de contador. O auditor interno é um empregado da empresa, e dentro de uma organização ele não deve estar subordinado àqueles cujo trabalho examina”.

Note-se que o auditor interno, como funcionário da organização, possui uma independência limitada, pois deve reportar-se a alguém dentro da organização, preferencialmente, ao presidente. Este fato impõe limitações quanto à aceitação de seu trabalho pelo público externo.

Mesmo assim, como uma “ramificação da profissão de auditor externo”, o auditor interno ajuda a aprofundar e reduzir o trabalho de campo do auditor externo, pois, quanto melhor forem os controles internos de uma empresa, menor o volume de testes a serem realizados pelo auditor externo.

Uma vez que a empresa estabeleça políticas sócio-ambientais e que se estabeleça normas e procedimentos internos para sua execução, o auditor interno torna-se um importante aliado da Administração na verificação da observância e concretização das mesmas.

Mais ainda, o auditor interno, por ir além da inspeção de controles financeiros e contábeis, pode se tornar um importante aliado da auditoria externa na inspeção e exame de procedimentos e quantificação de dados laborais e ambientais.

Em muitas organizações, o auditor interno não é apenas um auditor contábil, ele pode ser também um auditor de conformidade e/ou um auditor operacional, e neste contexto, ele tem uma condição privilegiada de levantar e avaliar as implicações das políticas laborais e ambientais da empresa. Ele pode trabalhar em conjunto com a auditoria externa, quanto aos objetivos e

procedimentos de auditoria a serem perseguidos, e atuar como um facilitador do trabalho dos auditores externos.

Apesar do auditor interno não eliminar a necessidade de auditoria externa do Balanço Social ele pode contribuir muito com a boa execução das políticas sócio-ambientais estabelecidas pelos gestores, além de executar boa parte do trabalho para os auditores externos.

A auditoria interna só é economicamente viável em empresas de porte médio ou grande. Nas empresas menores, todo o trabalho é executado pelos auditores externos que precisam fazer um trabalho mais detalhado a fim de expressar uma opinião sobre o Balanço Social.

Assim, o auditor interno pode contribuir muito com a auditoria do Balanço Social. Contudo, o foco de seu trabalho não é prestar contas ao mercado sobre o trabalho sócio-ambiental desenvolvido pela empresa em que trabalha e nem o mercado estará muito propenso a considerar a opinião deste profissional, devido à falta de independência.

5.5 Considerações Finais

Como se pode constatar, nenhuma das auditorias mencionadas, apesar das inegáveis contribuições de cada uma delas, garante que as informações contidas no Balanço Social sejam exatas e confiáveis, pois este é um informe financeiro que retrata a conduta sócio-ambiental da empresa,

elaborado dentro de determinadas premissas que não são objeto de exame das citadas auditorias sócio-ambientais.

Convém ressaltar, também, que estas auditorias não têm procedimentos específicos para auditar projetos com a comunidade, sejam eles de ordem social ou cultural.

Para preencher esta lacuna e respaldar o Balanço Social com a credibilidade que o mercado demanda das demonstrações financeiras divulgadas publicamente, esta pesquisa sugere que a auditoria do Balanço Social seja feita por auditores independentes nos mesmos moldes da auditoria financeira. Esta proposta será analisada mais detidamente no capítulo seguinte.

6 AUDITORIA INDEPENDENTE DO BALANÇO SOCIAL

“Um elemento importante na elaboração e divulgação do Balanço Social das instituições e empresas públicas é que esses documentos possam ser avaliados por organizações autônomas. Assim, ficam garantidas a lisura e credibilidade das informações apresentadas”

(Souza:2000)

A auditoria independente é um elemento essencial numa economia em que atuam empresas de capital aberto. Para Tinoco (2001:123) *“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”*.

Segundo Almeida (1996:21-22), a auditoria externa é uma medida de segurança contra possíveis manipulações das demonstrações contábeis. Investidores, acionistas, financiadores, em decorrência de uma série de problemas e prejuízos incorridos, passaram a exigir que um profissional

independente examinasse as demonstrações contábeis de empresas com as quais pretendiam ter negócios e expressasse sua opinião sobre elas.

Devido à crescente importância que os temas sócio-ambientais têm assumido nas últimas décadas, torna-se imprescindível que as informações sócio-ambientais sejam adequadamente divulgadas e confiáveis, pois elas têm se tornado cada vez mais relevantes para os investidores tomarem suas decisões. Daí a necessidade destas informações serem auditadas por um auditor independente.

De acordo com David Wheeler, chefe do time de auditoria social da KPMG em Londres, citado por Watts (1999:2): "assim como relatórios ambientais têm sido amplamente divulgados na Inglaterra, as companhias estão se voltando para a auditoria social como o próximo passo para se alcançar sustentabilidade". Wheeler revela, ainda, que "a KPMG estruturou sua divisão de auditoria social ao redor de quatro serviços essenciais: acesso ao risco de reputação, desenvolvimento de processos de negócio, gerenciamento da cadeia de fornecedores, e evidenciação". (tradução livre do texto).

Com esta iniciativa da KPMG visa antecipar-se num nicho de negócio muito promissor para as empresas de auditoria. Wheeler, segundo Watts (1999:2-3), afirma:

"A decisão da KPMG de estabelecer uma divisão devotada a explorar um território tão novo como a auditoria social é

certamente arrojada. No lançamento da divisão em dezembro de 1998, a firma estabeleceu um alvo de 20 milhões de libras em honorários anuais dentro de três anos. Wheeler diz que uma combinação do time social com o ambiental em Londres tem agora 15 pessoas. Entretanto, até o momento só conseguiu três grandes clientes: The Body Shop, Royal Dutch Shell e Corporate Insurance, um nicho atuante no mercado Britânico que se promove como investidor ético” (tradução livre do texto).

Além da iniciativa voluntária das empresas na direção da auditoria social, há, também, um movimento dos governantes na direção de se ampliar a divulgação de informações sócio-ambientais. Segundo Watts (1999:3) :

“Uma parcela significativa da comunidade investidora britânica já é obrigada a adotar alguma forma de evidenciação e auditoria social. Em junho (de 2000), o governo Blair aprovou legislação forçando os mantenedores dos fundos de pensão (que gerenciam um ativo de 800 bilhões de libras) a publicar suas atitudes para com problemas de investimentos sociais, ambientais e éticos” (tradução livre do texto).

Como se observa, há uma tendência crescente para que haja a divulgação de relatórios sócio-ambientais por parte das empresas e que estes sejam auditados para lhes conferir credibilidade.

6.1 A Auditoria do Balanço Social

Considerando ser o Balanço Social um relatório de prestação de contas das ações sócio-ambientais da empresa, expresso em termos monetários, acompanhado de índices e informações qualitativas, é oportuno perguntar se estas informações podem ser auditadas através de procedimentos análogos aos de uma auditoria contábil-financeira.

Tinoco (2001:14) afirma que “o Balanço Social tem sua origem na contabilidade das empresas”. Sendo este o caso, a auditoria contábil-financeira, que já possui toda uma metodologia de averiguação das demonstrações contábeis é a que, metodologicamente, mais se aproxima das demandas de uma auditoria de Balanço Social.

O Balanço Social é uma demonstração monetária endereçada, principalmente, ao público externo, ainda que não exclusivamente, e, por esta razão, precisa ser validada por uma fonte independente. Neste contexto, o tipo de auditoria que melhor atende a esta demanda é o da auditoria das demonstrações financeiras, conforme descrita no capítulo anterior (item 5.1).

Assim como a auditoria independente das demonstrações contábeis se apóia no sistema de informações contábeis para expressar sua opinião, a auditoria do Balanço Social deve se apoiar no mesmo sistema de informações. Por isto, a presente pesquisa propõe que a auditoria do Balanço Social seja feita nos mesmos moldes da auditoria das demonstrações contábeis, como será discutido adiante.

6.2 Restrições à Auditoria do Balanço Social

Um problema importante a ser considerado para efeito de auditoria é a falta de um formato padrão para o Balanço Social que seja generalizadamente aceito. Atualmente, cada empresa adota o modelo que melhor lhe convém, embora exista uma preferência por parte das empresas que divulgam seu Balanço Social pelo modelo proposto pelo IBASE. Em função deste fato, há que se resolver a seguinte questão: é possível falar-se em auditoria independente do Balanço Social sendo que, ainda, não se tem um demonstrativo de conteúdo pré-definido amplamente adotado?

A resposta a esta questão está relacionada com a convenção da objetividade. Segundo Iudícibus e Marion (2.000:121), “para que não haja distorções nas informações contábeis, o contador deverá escolher, entre vários procedimentos, o mais adequado (o mais objetivo) para descrever um evento contábil”.

A aplicação da restrição da objetividade implica no contador selecionar procedimentos de mensuração adequados. Segundo Hendriksen (In: Iudícibus, 1980:75), a objetividade tem sido conceituada de maneiras distintas:

- a) Mensurações e avaliações de caráter impessoal ou que se configuram fora do pensamento da pessoa ou pessoas que as estão realizando;
- b) Mensurações baseadas em consenso profissional de “experts” qualificados;

- c) Mensurações e avaliações baseadas em documentação verificável;
- d) Valor de dispersão estatística das mensurações de um atributo, quando efetuadas por vários pesquisadores.

É importante que os relacionamentos entre causas e efeitos dos eventos que afetam os estados patrimoniais tenham explicações convincentes e que tais eventos possam ser reproduzidos em ambiente de pesquisa social e suas resultantes possam ser revistas.

A Contabilidade deve sempre optar por procedimentos que possam ser suportados por algum tipo de evidência considerada objetiva (documentos, normas escritas, consenso profissional, etc.). Segundo Marion (1998:42), “um dos aspectos quase sempre abordado é que os registros contábeis deverão ter suporte, sempre que possível, e documentação geradas nas transações ou evidência que possibilite (além do registro) a avaliação”. Complementando este pensamento, Iudícibus (1998:35) afirma : “devido à necessidade de neutralidade por parte da Contabilidade com relação aos sócios, gerência e investidores, é freqüentemente aceito o ponto de vista de que quanto mais objetivo formos, mais neutros tenderemos a ser”.

À luz do exposto, conclui-se que, uma vez observada a convenção da objetividade, é possível aplicar-se técnicas de auditoria independentemente do formato do demonstrativo adotado para se divulgar o Balanço Social. Na realidade, o auditor independente não tem que ser um perito em questões de meio-ambiente e legislação. Hoje, o auditor independente já consulta os

advogados da empresa auditada para formar opinião sobre as possibilidades de desfecho favorável ou desfavorável dos processos em andamento, a fim de determinar a necessidade de constituição de provisão para contingências. Esta consulta deve incluir a situação legal nas áreas em que a empresa auditada provoca impacto ambiental.

Além disto, a NTA 11, em seu parágrafo 25 recomenda que, em casos de aquisição, fusão e incorporação, o auditor requeira a execução de uma auditoria ambiental com vistas a determinar as possíveis repercussões sobre os valores dos patrimônios envolvidos.

Cabe ressaltar até onde vai a responsabilidade do auditor externo. O Conselho Federal de Contabilidade em sua resolução 820/87 aprovou o NBC T 11 que normatiza a atuação das auditorias. Em seu parágrafo 11.2.14.1, a norma atribui a responsabilidade pela preparação das demonstrações à administração da empresa auditada: “O auditor deve obter carta que evidencie a responsabilidade da administração quanto às informações e à preparação e apresentação das demonstrações contábeis submetidas aos exames de auditoria”. Esta responsabilidade fica, ainda, mais explícita no modelo de parecer de auditoria que esta norma sugere. No parágrafo 1º do parecer padrão de auditoria a ser observado pelos auditores se lê :

“Examinamos os balanços patrimoniais da Empresa ABC, levantados em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, e as respectivas demonstrações de resultado, de mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações der recursos

correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, **elaborados sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis**” (grifo nosso).

Ainda sob a responsabilidade do auditor, Almeida (1996:32) comenta:

“As demonstrações financeiras, elaboradas pela empresa, são de sua inteira responsabilidade, mesmo no caso em que o auditor as tenha preparado totalmente ou em parte. O auditor externo é um profissional contratado pela empresa para opinar sobre suas demonstrações financeiras, que representam informações contábeis fornecidas por esta; conseqüentemente, a responsabilidade do auditor externo restringe-se a sua opinião ou parecer expresso sobre essas demonstrações financeiras”.

Assim, a tradução em termos monetários de um determinado impacto ambiental ou risco trabalhista e sua adequada divulgação nas demonstrações financeiras é de responsabilidade da empresa auditada. Ao auditor cabe opinar sobre sua razoabilidade, podendo consultar um especialista para formar opinião.

Segundo Marion (1998:42) “numa situação onde não haja documento para suporte da contabilização, poder-se-ia convocar peritos em avaliação que,

através de laudos, forneceriam um valor objetivo para o contador desenvolver, de maneira imparcial, a sua contabilidade”.

A opinião do auditor, nestes casos, pode ser sem ressalvas, caso considere que a evidenciação seja satisfatória; adversa, caso considere que as demonstrações não representam adequadamente a posição patrimonial e financeira da empresa, e, negativa de opinião, caso considere que não tenha elementos comprobatórios suficientes para formar sua opinião em decorrência de limite de escopo de exame ou de incertezas que possam ter efeito significativo sobre a situação patrimonial da empresa.

Cabe lembrar que auditorias das séries ISO 14000 e SA 8000 são evidências de bons controles internos que podem contribuir para a emissão de uma opinião favorável. Contudo, conforme foi exposto, a transposição de impactos ambientais e riscos trabalhistas em termos monetários requer uma qualificação específica. Se esta transposição for feita através de critérios objetivos e por profissionais habilitados, o trabalho do auditor fica facilitado. Caso contrário, ele terá dificuldades para externar uma opinião favorável.

6.3 Auditoria do Balanço Social nos Moldes da Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis

Esta seção analisa a possibilidade de se executar uma auditoria do Balanço Social como extensão do trabalho da auditoria independente das demonstrações contábeis. Neste sentido, esta pesquisa discorda de Kroetz (2000:104) quando este afirma que “o Balanço Social necessita de uma

metodologia especial de auditoria, transformando-se em um instrumento de apoio para a tomada de decisão, consubstanciado na fé pública do Auditor”.

Uma “metodologia especial” pode encarecer e, até, inviabilizar uma auditoria do Balanço Social. Esta pesquisa sugere uma adequação dos procedimentos de auditoria já existentes, incluindo verificações no Balanço Social com vistas à emissão de um parecer.

Considerando-se que o que foi discutido até aqui não impede, nem substitui, a auditoria independente do Balanço Social, cabe, agora, analisar como esta auditoria pode ser realizada nos moldes da auditoria das demais demonstrações contábeis.

A Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 11, aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade em sua Resolução nº 820 de 1997, trata das Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis. Neste documento encontram-se os elementos essenciais a serem observados pelos auditores independentes para execução de uma auditoria independente das demonstrações contábeis. Esta pesquisa pretende verificar se estes elementos são, similarmente, aplicáveis ao Balanço Social. Em caso afirmativo, ficará evidenciado que é possível auditar-se o Balanço Social nos mesmos moldes da auditoria contábil.

6.3.1 Planejamento

Em seu item 11.2.1, a NBC T 11 trata do planejamento do trabalho de auditoria. Nesta etapa do trabalho, o auditor busca um conhecimento

aprofundado da atividade da empresa auditada com vistas a detectar possíveis problemas para emitir sua opinião e determinação do escopo de seus exames.

O item 11.2.1.2 estabelece:

“O planejamento pressupõe adequado nível de conhecimento sobre as atividades, os fatores econômicos, legislação aplicável e as práticas operacionais da entidade, e o nível geral de competência de sua administração”. (http://www.cfc.org.Br/frame.asp?link=pés_res\resoluc\res_820.doc : 2002).

É comum, no estágio inicial de uma auditoria, uma reunião entre os auditores e os administradores da empresa auditada, a fim de se avaliar o desempenho das atividades do exercício sob exame e as perspectivas futuras do negócio, com vistas a se detectar possíveis dificuldades para se emitir uma opinião, além de antecipar possíveis áreas problemas para execução do trabalho de auditoria e se ter uma noção do volume de horas necessárias para a elaboração de uma proposta de honorários. Nesta entrevista o auditor já começa a formar um conceito preliminar sobre a situação do negócio e do desempenho do cliente no exercício sob análise. Considerando-se a auditoria do Balanço Social, o auditor pode, nesta etapa, arguir a administração sobre as políticas sócio-ambientais da empresa, legislação específica aplicável àquele ramo de atividade, problemas sócio-ambientais reais ou potenciais, a existência de contingências e os potenciais riscos de auditoria para emissão de uma opinião sobre o Balanço Social.

Normalmente, quando se realiza uma auditoria pela primeira vez numa entidade, procura-se fazer um "benchmarking" sobre o negócio do cliente com todas as suas peculiaridades, formando uma "Pasta Permanente", que é anualmente atualizada por ocasião das auditorias anuais subseqüentes. Esta pasta contém cópias do contrato social, contratos relevantes com bancos, clientes, fornecedores e terceiros, organograma, resumo da legislação específica, informações sobre controle interno, etc. Pode-se incluir nesta pasta uma seção sobre as principais ações sócio-ambientais da empresa auditada bem como da legislação específica aplicável à empresa.

Além disto, nesta etapa de planejamento, o auditor deve adquirir "o conhecimento detalhado do sistema contábil e de controles internos da entidade e o seu grau de confiabilidade" (NBC T 11.2.1.3.c : 1997). Normalmente, os auditores fazem um levantamento descritivo ou em forma de fluxograma do controle interno do cliente, detectando seus pontos fortes e fracos que implicarão na determinação do escopo de seu trabalho. O conceito básico é que onde os controles internos são fortes, o volume de testes é menor; e onde os controles internos são fracos o volume de testes de auditoria é maior. Normalmente, nesta etapa, são usados questionários padrões pelos auditores, para levantamento dos controles internos da empresa auditada¹. Não que estes questionários abranjam todas as possibilidades, mas a intenção é que nenhum item relevante seja esquecido durante as entrevistas conduzidas pelos auditores com o pessoal da empresa auditada. Neste questionário,

¹ Exemplo de Questionários de Controle Interno veja FRANCO e MARRA (2001:269)

também, pode-se incluir perguntas de prospecção e identificação dos controles internos no que tange as ações sócio-ambientais da empresa.

Na etapa de Planejamento, também, se faz uma “Revisão Analítica” do balancete do último mês para se averiguar quais são as principais áreas do Balanço Patrimonial e da Demonstração de Resultados que merecerão atenção especial da auditoria. Este relatório deve refletir as informações que estão sendo passadas pelos administradores sobre o desempenho da empresa. Verifica-se, também, as principais oscilações de saldos em relação ao último exercício e busca-se explicações convincentes sobre as mesmas. É também um momento de se pedir um “Balancete Social” preliminar, com o mesmo intuito. O auditor poderá identificar áreas do Balanço Social que merecerão cuidados especiais para fins de exames e testes de auditoria, alterações significativas de saldos que poderão indicar problemas ou mudanças de políticas sócio-ambientais e avaliar, preliminarmente, os possíveis impactos em seu parecer.

6.3.2 Programas de Trabalho

Com as informações reunidas durante a fase de planejamento, o auditor pode avaliar a relevância e o risco de auditoria.

Por relevância entende-se que os exames de auditoria sejam capazes de identificar os eventos relevantes relacionados com as demonstrações contábeis, inclusive com o Balanço Social.

O risco de auditoria está relacionado com a relevância dos eventos em função de uma avaliação do ambiente de controle interno da entidade auditada.

Com as informações compiladas sobre sistemas de controle interno, eventos relevantes e riscos de auditoria, o auditor tem condições de preparar os programas de trabalho. Segundo a NBC T 11.2.1.4 e 5 (1997):

“o auditor deve documentar seu planejamento geral e preparar programas de trabalho por escrito, detalhando o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade e extensão.

Os programas de trabalho devem ser detalhados de forma a servir como guia e meio de controle de sua execução.”

Normalmente, o auditor elabora programas específicos para cada área do balanço contábil, que descreverão os testes a serem aplicados, bem como o escopo a ser adotado. Segundo Franco e Marra (2001:297):

“o programa de auditoria consiste no plano de trabalho para exame de área específica. Ele prevê os procedimentos que deverão ser aplicados para que se possa alcançar o resultado desejado (...). Não é aconselhável elaborar um programa único, aplicável a

todos os casos. O auditor deverá estudar as condições da empresa e elaborar programa adequado”².

Os testes podem ser de observância e testes substantivos, que são, assim, compreendidos (NBC T 11.2.6.3-4:1997):

“ Na aplicação dos testes de observância, o auditor deve verificar a existência, efetividade e continuidade dos controles internos. Na aplicação dos testes substantivos, o auditor deve objetivar as seguintes conclusões:

- a) existência – se o componente patrimonial existe em certa data;
- b) direitos e obrigações – se efetivamente existentes em certa data;
- c) ocorrência – se a transação de fato ocorreu;
- d) abrangência – se todas as transações estão registradas; e
- e) mensuração, apresentação e divulgação – se os itens estão avaliados, divulgados, classificados e descritos de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade.”

Como o Balanço Social tem por base as informações contábeis, esta pesquisa propõe que, por ocasião da preparação de programas de trabalho de

² Para exemplos de Programas de Auditoria em cada área vide Franco H. e Marra E. Auditoria Contábil, 4 ed., SP: Atlas, 2001.

cada área a ser auditada, sejam inclusos, quando aplicáveis, passos para testar as informações do Balanço Social incluídas nestas áreas.

O Programa de Auditoria de Estoques, por exemplo, além de descrever os procedimentos tradicionais que permitem ao auditor formar opinião sobre as quantidades, avaliação e correta classificação dos estoques, pode incluir procedimentos de auditoria aplicáveis às informações relativas ao Balanço Social, como mostra o Quadro1:

Quadro 1 : Programa de Auditoria de Estoques

Programa de Auditoria - Estoques			
Cliente: _____		Data Auditoria _____	
	Tempo Estimado		Ref.
	Prelim.	Final	
Etapa de Planejamento • Faça um levantamento dos principais aspectos legais e jurídicos que regem a atividade do cliente e discuta com a gerência as principais dificuldades de enquadramento da atividade dentro destas normas: • Verifique se a empresa observa as normas SA 8000; • Em caso afirmativo examine os relatórios da auditora SA 8000, discuta os principais pontos com o auditor responsável e avalie as implicações nos Balanço Social e nas demais Demonstrações Financeiras; • Discuta com o cliente a política de logística e classificação sócio-ambiental dos estoques; • Discuta com o cliente o tratamento dispensado ao acondicionamento de matérias-primas tóxicas e/ou perigosas, procure identificar problemas de poluição, riscos e analise se estes problemas podem afetar, materialmente, o B. Social; continua....			

	Tempo Estimado		Ref.
	Prelim.	Final	
• Discuta a política da empresa para reaproveitamento e reciclagem de materiais bem como a preservação e/ou recuperação do meio-ambiente; • Discuta a existência de possíveis contingências e riscos que possam afetar a continuidade do negócio; • Discuta os planos de investimentos sócio-ambientais e o que já está em curso que afete o presente exercício; Testes de Controles Internos • Verifique se as normas SA 8000 estão sendo adequadamente observadas, analisando os relatórios dos auditores e a solução dos problemas levantados; • Analise o impacto que as inconsistências apontadas terão no Balanço Social e no Financeiro e faça memorando dos resultados; • Verifique se o tratamento dispensado a resíduos, material poluente ou tóxico é adequado de forma a manter a integridade dos operários e a preservação do meio-ambiente; • Visite a produção e verifique se as normas SA 8000 estão sendo adequadamente observadas e discuta com o encarregado possíveis problemas; continua....			

	Tempo		Ref
	Estimado		
	Prelim.	Final	
• Obtenha relatório de acidentes do ano, discuta as causas com o encarregado e avalie se os riscos em potencial ainda perduram ou como foram saneados; • Faça um teste da classificação sócio-ambiental das compras de matérias primas e materiais indiretos; • Teste a correta classificação dos estoques do ponto de vista sócio-ambiental; • Teste a correta apuração de custos e valorização de inventários; Testes de Acompanhamento de Inventário Físico • Obtenha um listagem de inventários e selecione itens para acompanhar a contagem física, considerando os aspectos de risco, poluição, etc.; • Verifique se os itens de estoque estão devidamente identificados de acordo com sua classificação sócio-ambiental (ex.: produtos acabados renováveis, matéria-prima tóxica, etc.); • Percorra a área dos estoques e verifique se o acondicionamento dos materiais é seguro e não oferece risco aos funcionários e à comunidade; continua.....			

	Tempo		Ref.
	Estimado		
	Prelim.	Final	
• Certifique-se que itens com validade vencida e obsoletos estão devidamente identificados e segregados, e receberão tratamento devido durante o inventário físico; Matérias Primas e Produtos Acabados • Selecione e anote <u> X </u> itens, faça testes de contagem física e anote o número da etiqueta de contagem do cliente para “follow up” posterior; • Certifique-se que todos os itens sejam inventariados de acordo com sua classificação sócio-ambiental; Produtos em Elaboração • Obtenha um relatório dos produtos que se encontram na produção; • Verifique que todos estejam devidamente classificados de acordo com sua classificação sócio-ambiental (ex.: matéria- prima tóxica, matéria prima não-poluente, etc.); • Obtenha do encarregado da produção as horas aplicadas a cada estágio do processo, e verifique se as horas de SA 8000 estão sendo devidamente apontadas; continua...			

	Tempo Estimado		Ref.
	Prelim.	Final	
Testes de Validação dos Inventários • Obtenha a listagem de inventários e confronte os totais com o Balanço Social; • Verifique que os itens que foram acompanhados estão devidamente inclusos na listagem do cliente; • Certifique-se que os custos médios estão adequados, • Faça testes de exatidão aritmética e compilação para validar a listagem; • Certifique-se que os itens de inventário receberam uma correta classificação sócio-ambiental; Conclusão • Dê sua conclusão quanto à correta compilação e classificação dos estoques do ponto de vista sócio-ambiental.			
Tempo Gasto _____ Feito Por: _____ Revisado: _____ Aprovado: _____			

Este exemplo não esgota todos os possíveis procedimentos de auditoria necessários à formação de opinião na área de Estoque, mas demonstra que,

adicionando-se procedimentos específicos aos programas usuais de auditoria, é possível se testar e formar opinião sobre as informações sócio-ambientais dos estoques juntamente com as informações de natureza financeira.

Adotando-se esta metodologia, os exames de auditoria do Balanço Social ocorreriam simultaneamente ao exame das diversas áreas do Balanço Patrimonial, para que o auditor forme sua opinião sobre cada uma das áreas auditadas e possa, ao final, opinar sobre o conjunto das demonstrações auditadas, inclusive do Balanço Social.

6.3.3 Auditoria de Recursos Humanos

As informações sobre o quadro funcional de uma empresa, divulgadas no Balanço Social são, essencialmente, geradas pelas áreas de Recursos Humanos e Contabilidade.

O setor de Recursos Humanos executa a política de pessoal desenvolvida pelos gestores: salários, benefícios, encargos sociais, admissão, demissão, planos de aposentadoria e pensão, etc. As informações de natureza social e estatística têm sua fonte neste setor.

A Contabilidade, por sua vez, reflete os custos da política de pessoal e aloca estes custos de acordo com sua natureza contábil. Estes custos são classificados e categorizados de acordo com as necessidades da empresa, atendendo a princípios contábeis.

De acordo com o capítulo anterior, a auditoria de certificação examina se os procedimentos executados e os documentos comprobatórios estão de conformidade com a legislação aplicável e com o plano de gestão da administração. O relatório daqueles auditores aponta as “não conformidades” e buscam superá-las num sistema de aperfeiçoamento contínuo.

A auditoria interna, por sua vez, pode ter um objetivo operacional ou financeiro, que é pré-definido para atender a objetivos específicos. Ela pode auditar os dados divulgados no Balanço Social, esbarrando, entretanto, na limitação da independência no caso de publicação externa.

A auditoria independente das demonstrações contábeis testa, simultaneamente, alguns elementos comuns às demonstrações contábeis e ao Balanço Social. De acordo com Cook e Winkle (1981:369):

“os aspectos contábeis da folha de pagamento são mais complexos do que a maioria das despesas incorridas na atividade empresarial. Além da aprovação normal e dos procedimentos de desembolso necessários na maioria dos casos de despesa, as folhas de pagamento exigem, ainda, outros procedimentos como apontamento de horas, taxas salariais, retenção de contribuições e imposto de renda na fonte, etc. O auditor, por sua vez, tem outros objetivos em mente, ao examinar as folhas de pagamento. Por exemplo, ele procura determinar se os empregados que recebem os cheques de

salários realmente existem, se ainda são empregados da firma e se trabalharam efetivamente no período a que corresponde o pagamento. Outros fatores, tais como acordos de aposentadoria ou pensão, contratos de trabalho e pagamento de férias são objetivo do auditor, também, em sua verificação”.

Nota-se, contudo, que a auditoria financeira da área de pessoal, conforme descrito por Cook e Winkle, não contempla todas as informações disponíveis no Balanço Social. Porém, com uma adaptação, relativamente simples de procedimentos, estas informações podem ser, satisfatoriamente, auditadas.

6.3.4 Auditoria de Projetos Comunitários

Os projetos comunitários, como já foi abordado, são contabilizados diretamente em contas de resultado como Despesas com Projetos Sociais ou Despesas com Projetos Culturais, dependendo do caso. Estas despesas recebem, portanto, o mesmo tratamento das demais despesas, por parte do auditor.

De acordo com Cook e Winkle (1981:363):

“Certas contas de receita e despesas, além de serem submetidas a revisão analítica e testes de transações; devem ser analisadas pormenorizadamente, a fim de determinar a natureza e propriedade dos créditos e débitos, individualmente,

os quais compõem o saldo da conta. O procedimento empregado para analisar contas começa com o exame de lançamentos registrados nas mesmas durante o período e seleção de alguns deles, representativos, ou de todos, para verificação. Após a seleção, cada item é examinado através dos seguintes procedimentos: 1) comparação com os documentos originais, tais como faturas ou avisos de remessa; 2) verificação da existência de aprovação para o item; 3) verificação da existência de tratamento contábil adequado; e 4) verificação se o item é receita ou despesa adequada da empresa”.

Cook e Winkle (1981:371) complementam esta lista de procedimentos com os seguintes comentários:

“Dentre os principais aspectos de controle interno sobre despesas, estão os procedimentos que asseguram que todas as despesas são devidamente autorizadas e aprovadas para pagamento, assim como, que os respectivos bens e serviços foram realmente recebidos. Além disso, o auditor deve se certificar de que há um sistema que assegure a classificação correta das despesas, quanto à natureza e finalidade”.

Como se observa, o trabalho da auditoria está voltado a confirmar a pertinência das despesas. Contudo, não avalia se os projetos sociais e/ou culturais são pertinentes, se atendem ao plano aprovado pela gestão e se estes projetos atingem os objetivos a que se propõem. Esta análise qualitativa

dos projetos não faz parte do escopo do auditor contábil-financeiro. Este examina somente a autenticidade das despesas publicadas no Balanço Social. Uma opinião sobre a validade, alcance e extensão de projetos sociais precisaria ser feita por um profissional habilitado como, por exemplo, um sociólogo e excede o escopo das auditorias examinadas até aqui.

6.3.5 Auditoria da Demonstração de Valor Adicionado (DVA)

A DVA, conforme discutido anteriormente, é elaborada a partir de números oriundos do Balanço Patrimonial. Como a auditoria financeira, durante seus trabalhos, examina todos os grupos de contas do Balanço Patrimonial, a análise dos montantes que compõem a DVA já podem ser auditados à medida que os diversos grupos do Balanço Patrimonial vão sendo examinados. Somente alguns aspectos de compilação e apresentação ficam por ser examinados no final da auditoria dos diversos grupos do Balanço Patrimonial. Porém, não exigem exames adicionais aos já realizados nas respectivas áreas do Balanço Patrimonial.

6.3.6 O Parecer de Auditoria Sobre o Balanço Social

O auditor independente, após realizar seu trabalho de campo, expressa sua opinião sobre as demonstrações que a administração da empresa está divulgando e responde civil e criminalmente pela opinião que expressa.

Segundo Attie (1998:54) “essa etapa implica, de um lado, o estabelecimento de conclusões sobre cada um dos itens examinados e, de outro, a análise conjunta de todas as conclusões parciais”. Isto significa que, após examinar cada área das demonstrações contábeis, o auditor terá um conjunto de conclusões específicas de cada área e que o somatório de todas estas conclusões setoriais resultará numa opinião global. Neste sentido, o Balanço Social será apenas mais uma das demonstrações examinadas pelos auditores e, portanto, pode ser inclusa em sua opinião.

O parecer do auditor tem uma estrutura padronizada. De acordo com Attie (1998:67) “a emissão do parecer reflete o entendimento do auditor acerca dos dados em exame, de uma forma padrão e resumida que dê, em geral, uma noção exata dos trabalhos que realizou e o que concluiu”.

Normalmente o parecer obedece a normas rigorosas pré-estabelecidas. A NBC T 11 define um modelo a ser observado pelos auditores independentes. Este modelo de parecer contém três parágrafos quando o parecer é “limpo”, isto é, sem ressalvas, podendo ser acrescido de outros parágrafos caso haja ressalvas ou restrições às informações divulgadas.

O primeiro parágrafo padrão cita o nome da empresa auditada, a data das demonstrações auditadas, as responsabilidades da administração e da auditoria. Segue modelo prescrito (NBC T 11.3.2.3:1997):

“Examinamos os balanços patrimoniais da Empresa ABC,
levantados em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, e as

respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaboradas sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis”.

Este texto, considerando-se o anteprojeto de lei das sociedades por ações e a inserção do Balanço Social ficaria com a seguinte redação:

“Examinamos os balanços patrimoniais da Empresa ABC, levantados em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido, do fluxo de caixa, **da demonstração do valor agregado e do Balanço Social** correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaboradas sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis” .

No segundo parágrafo do parecer, o auditor declara formalmente que as normas de auditoria geralmente aceitas foram por ele observadas e descreve sucintamente os trabalhos de auditoria por ele executados.

A redação deste parágrafo pode ser adaptada conforme sugestão em negrito (NBC T 11.3.2.3:1997):

“Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria e compreenderam: (a) planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e o sistema contábil e de controles internos da entidade; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis **e sócio-ambientais** divulgados; (c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais relevantes adotadas pela administração da entidade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.”

O terceiro parágrafo, no caso de um parecer sem ressalvas, é o parágrafo onde o auditor expressa sua opinião. Segundo Franco e Marra (2001:527) “a opinião final do auditor, exarada no relatório, deve ser baseada em fatos concretos, devidamente comprováveis através de papéis de trabalho, e em judicioso julgamento desses fatos, com total imparcialidade e independência”.

Este parágrafo, devidamente adaptado por esta pesquisa, teria a seguinte redação (NBCT 11.3.2.3:1997):

“Em nossa opinião, as demonstrações contábeis **e sócio-ambientais** acima referidas representam adequadamente, em todos os seus aspectos relevantes, a posição patrimonial, financeira e **sócio-ambiental** da

Empresa ABC em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido, seu fluxo de caixa, **seu valor agregado e suas ações sócio-ambientais** referentes aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.”

Além do parecer sem ressalvas, o parecer pode ser com ressalvas, adverso ou com abstenção de opinião. Em tais casos, o auditor deverá seguir a seguinte instrução (NBCT 11.3.2.5:1997):

“Quando o auditor emitir parecer com ressalva, adverso ou com abstenção de opinião, deve ser incluída descrição clara de todas as razões que fundamentaram o seu parecer e, se praticável, a quantificação dos efeitos sobre as demonstrações contábeis. Essas informações devem ser apresentadas em parágrafo específico do parecer, precedendo ao da opinião e, se for ao caso, fazer referência a uma divulgação mais ampla pela entidade em nota explicativa às demonstrações contábeis.”

Como esta pesquisa não pretende esgotar todas as possibilidades de pareceres mas, apenas, examinar a possibilidade de uma auditoria independente do Balanço Social, não será aprofundado o estudo sobre os possíveis pareceres de auditoria. Apenas se reconhece que o Balanço Social está sujeito às mesmas qualificações de parecer que as demais

demonstrações contábeis, podendo receber ressalvas, parecer adverso ou com abstenção de opinião, que deverão ser devidamente esclarecidos pelos auditores.

Pelo que se pode observar, o modelo de parecer recomendado pela NBC T 11 pode ser, convenientemente adaptado, com a inclusão do Balanço Social em seu conteúdo e, assim, ser utilizado pelos auditores independentes para emissão de sua opinião.

6.3.7 Avaliação da Auditoria do Balanço Social

Conforme evidenciado nos tópicos anteriores, a auditoria do Balanço Social pode ser realizada, simultaneamente, com a auditoria das demonstrações contábeis, bastando, para tanto, uma adaptação dos procedimentos e programas já existentes, cobrindo, também, as informações sócio-ambientais. Adaptação esta que envolve um trabalho adicional, mas que não implicaria em mudanças radicais nos procedimentos de auditoria. Seria uma extensão dos serviços prestados pelos auditores independentes e não um novo tipo de auditoria, totalmente dissociado daquilo que se faz atualmente .

Sempre que julgar necessário, o auditor independente, pode se utilizar do trabalho de especialistas para formar sua opinião. A Norma Profissional de Auditor Independente (NBC P1), aprovada pela Resolução nº CFC 821/97 do Conselho Federal de Contabilidade, regulamenta a utilização do trabalho de especialistas da seguinte forma:

“1.8.1 – O auditor pode utilizar especialistas legalmente habilitados como forma de contribuir para a realização de seu trabalho, mantendo integral a sua responsabilidade profissional.

1.8.2 – A responsabilidade do auditor fica restrita à sua competência profissional, quando o especialista legalmente habilitado for contratado pela entidade auditada, sem vínculo empregatício, para executar serviços que tenham efeitos relevantes nas demonstrações contábeis, quando tal fato for mencionado em seu parecer.”

Em consultas feitas a três das maiores empresas de auditoria do país constatou-se que a KPMG e a PriceWaterhouse já possuem uma divisão de auditoria de certificação para atender a seus clientes e a Deloitte Touche Tohmatsu possui convênio com uma empresa de certificação. Neste caso, e sempre que necessário, o auditor contábil-financeiro pode contar com a colaboração de um de seus pares para ajudá-lo a formar sua opinião.

Em consulta feita ao Sr. Roberto Siegers, gerente sênior da KPMG, quando a divulgação da opinião do auditor de certificação é necessária, demanda comumente feita por empresas européias para atender exigências legais de seus países de origem, o parecer do auditor de certificação é emitido separadamente do parecer sobre as demonstrações contábeis e divulgados conjuntamente num único relatório.

Zadek, (1998:12) preconiza uma mescla de diferentes tipos de auditoria aplicadas às ações sócio-ambientais das empresas quando afirma: “aquilo que

alguns chamam contabilidade ou auditoria social está incorporando crescentemente dados financeiros e ambientais e está se direcionando para o que poderia ser chamado de 'auditoria da sustentabilidade' " (tradução livre do texto).

Como pode ser observado, a auditoria do Balanço Social, além de viável, representa um nicho de mercado promissor para as empresas de auditoria, e assegura ao mercado a credibilidade necessária das informações divulgadas através desta demonstração.

CONCLUSÃO

A presente pesquisa trouxe à luz diversos aspectos que não devem ser ignorados no debate sobre a evidenciação e auditoria do Balanço Social.

Inicialmente, após analisar as virtudes e deficiências da legislação societária no seu trato às questões sócio-ambientais, constatou-se que, pela legislação atual, as questões sócio-ambientais não recebem evidenciação adequada e que ainda carecem de definições conceituais mais claras. A pesquisa aponta, por exemplo, que um bem pode ser de dupla finalidade, isto é, ser ambientalmente correto e ser um bem simultaneamente produtivo. Qual deve ser sua classificação? O modelo sugerido por esta pesquisa soluciona esta questão uma vez que cada item do imobilizado recebe classificação única.

A pesquisa, também, demonstrou que a divulgação de aspectos sociais ainda é limitada, e pouco se evoluiu desde que Tinoco, em 1984, defendia em dissertação de mestrado, a tese de que o Balanço Social, apesar de ser um instrumento importante para gestores e empregados não chegava às mãos dos trabalhadores. Atualmente, há um crescente interesse pela divulgação do Balanço Social, alcançando não apenas os trabalhadores mas a sociedade em geral.

A pesquisa ressalta, ainda, que a DVA representa a evolução mais significativa em termos de evidenciação das questões sócio-ambientais contidas no anteprojeto. Mesmo assim, a DVA apresenta limitações que podem ser superadas para ganhar, ainda, maior destaque entre as demonstrações obrigatórias. O anteprojeto propõe que a publicação da DVA seja obrigatória e, portanto, auditada.

Ficou constatado que a dispersão das informações no Relatório da Administração, no Balanço Patrimonial e nas Notas Explicativas também dificulta uma compreensão fácil e coesa das informações sócio-ambientais.

Face às limitações de evidenciação apresentadas, a presente pesquisa sugeriu um modelo alternativo de contabilização das questões sócio-ambientais, que pode suprir muitas das deficiências apresentadas. Este modelo apresenta um balanço na verdadeira concepção do termo.

Ao examinar as propostas do ante projeto de reformulação da lei societária, ficou evidente que o ante projeto evoluiu, mas não o suficiente. Uma indefinição que afeta seriamente a evidenciação das informações sócio-ambientais é o fato do ante projeto devolver à CVM a responsabilidade sobre o que e como divulgar as informações sócio-ambientais. Vale lembrar que a própria CVM enviou ao Congresso matéria sobre o tema por não se sentir com força suficiente para impor a obrigatoriedade de publicação do Balanço Social.

A pesquisa esclarece que, mesmo não havendo uma demonstração padrão, se a convenção de objetividade for observada, nada impede que o Balanço Social seja auditado.

Ficou também evidente que os mesmos princípios contábeis que regem as demonstrações contábeis podem orientar o parecer do auditor sobre o Balanço Social.

Outra elucidação que a presente pesquisa trouxe é que, apesar de existirem diversos tipos de auditoria, a que melhor atende aos objetivos de auditar o Balanço Social é a auditoria financeira das demonstrações contábeis. A pesquisa procurou demonstrar que os mesmos princípios e metodologias de auditoria aplicados à auditoria das demonstrações contábeis são, também, aplicáveis numa auditoria do Balanço Social.

Com a auditoria do Balanço Social nos mesmos moldes da auditoria das demonstrações contábeis, o Balanço Social deixa de ser apenas um instrumento de “marketing” social e passa a ser um veículo informativo das ações sócio-ambientais da empresa que interessa a todos os seus “stakeholders”.

Ficam, ainda, diversos temas a serem pesquisados futuramente. Dentre eles podemos citar o estudo de uma proposta de demonstração padrão para o Balanço Social, conteúdo mínimo de notas explicativas, como reunir as informações sócio-ambientais atualmente diluídas nos diversos demonstrativos contábeis publicados, dentre outros.

Um estudo sobre a integração entre equipes de auditoria de certificação e equipes de auditoria contábil-financeira para se auditar o Balanço Social poderá lançar luz sobre novas formas de operação das empresas de auditoria que, atualmente, operam distintamente. Tal integração supriria uma lacuna hoje existente na formação do auditor contábil-financeiro para formar juízo sobre questões sócio-ambientais.

Com os resultados alcançados nesta pesquisa, está corroborada a hipótese proposta de que é possível se realizar uma auditoria independente do Balanço Social das sociedades por ações. Assim sendo, entendemos que a auditoria independente do Balanço Social das sociedades por ações depende mais de iniciativa das empresas e das autoridades do que da falta de instrumental técnico-metodológico para executá-la.

ANEXO A - Plano de Contas Ambiental

1/2

ATIVO**PASSIVO****Ativo Circulante****Patrimônio**

Estoque de Produtos Acabados
Renováveis

Não Renováveis

Reciclado

Estoques de Matéria-Prima

Renováveis

Não Renováveis

Recicláveis

Ativo Permanente

Reservas Florestais para Proteção ambiental

Proteção de lagos e lagoas

Proteção de nascente de rios

Proteção de encostas

Muros de Arrimo

Proteção contra erosão

Destinação de rejeitos

Filtros de proteção de efluentes gasosos

Barragem de proteção de efluentes

Líquidos

Bacias de decantação de substâncias

Químicas

Obras-de-Arte

Reserva para recomposição amb. p/acidente

Reserva para recomposição de áreas
degradadas

Reserva para indenizações de danos
pessoais

Reserva para indenizações de danos à fauna

Reserva para multas

RESULTADO

Despesas com empregados

Assistência médica

Auxílio alimentação

Ajuda transporte

Despesas farmacêuticas

Assistência odontologia

Seguro de vida e acidentes pessoais

Treinamento

Prêmios de desempenho

Auxílio à comunidade

Doações a asilos

Doações a instituições de caridade

Doações a hospitais

Despesas Culturais

Manutenção, conservação e reparos

Monumentos públicos

Ruas e praças públicas

Igrejas e teatros

Parques e jardins públicos

Anexo A
2/2**Patrocínios**

Filmes e peças teatrais
Livros e revistas culturais
Orquestras e bandas
Grupos folclóricos
Espetáculos circenses
Expedições científicas e
Acadêmicas
Clubes esportivos

Multas

Multas por agressão ao solo
Multas por agressão à fauna
Multas por agressão à flora
Multas por condições inseguras e/ou
Insalubres

Fonte: COELHO, DUTRA & CARDOSO. Evidenciação do Investimento no Social e no Ambiental. Pesq.
Contábil – CRC RJ ano III, nº 9 - Ago/Out 2000

ANEXO B – Balanço Social IBASE

1) Base de Cálculo		2001 Valor (Mil Reais)			2000 Valor (Mil Reais)		
Receita Líquida (RL)							
Resultado Operacional (RO)							
Folha de Pagamento Bruta (FPB)							
2) Indicadores Sociais Internos		Valor (Mil R\$)	%Sobre FPB	%Sobre RL	Valor (Mil R\$)	%Sobre FPB	%Sobre RL
Alimentação							
Encargos sociais compulsórios							
Previdência privada							
Saúde							
Segurança e medicina no trabalho							
Educação							
Cultura							
Capacitação e desenvolvimento profissional							
Creches ou auxílio-creche							
Participação nos lucros ou resultados							
Outros							
Total - Indicadores Sociais Internos							
3) Indicadores Sociais Externos		Valor (Mil R\$)	%Sobre RO	%Sobre RL	Valor (Mil R\$)	%Sobre RO	%Sobre RL
Educação							
Cultura							
Saúde e saneamento							
Habitação							
Esporte							
Lazer e diversão							
Creches							
Alimentação							
Outros							
Total das Contribuições para a Sociedade							
Tributos (excluídos encargos sociais)							
Total - Indicadores Sociais Externos							
4) Indicadores Ambientais							
Relacionados com a operação da empresa							
Em Programas e/ou projetos externos							
Total dos Investimentos em Meio Ambiente							
5) Indicadores do Corpo Funcional							
Nº de empregados ao final do período							
Nº de admissões durante o período							
Nº de empregados terceirizados							
Nº de empregados acima de 45 anos							
Nº de mulheres que trabalham na empresa							
% de cargos de chefia ocupados por mulheres							
Nº de negros que trabalham na empresa							
% de cargos de chefia ocupados por negros							
Nº de empregados portadores de deficiência							
6) Informações Relevantes quanto ao Exercício da Cidadania Empresarial							
Relação entre a maior e a menor remuneração na empresa							
Número total de acidentes de trabalho							
Os projetos sociais e ambientais desenvolvidos pela empresa foram definidos:	() pela direção	() direção e gerências	() todos os empregados	() pela direção	() direção e gerências	() todos os empregados	
Os padrões de segurança e salubridade no ambiente de trabalho foram definidos:	() pela direção	() direção e gerências	() todos os empregados	() pela direção	() direção e gerências	() todos os empregados	
A previdência privada contempla:	() direção	() direção e gerências	() todos os empregados	() direção	() direção e gerências	() todos os empregados	
A participação nos lucros ou resultados contempla:	() direção	() direção e gerências	() todos os empregados	() direção	() direção e gerências	() todos os empregados	
Na seleção dos fornecedores, os mesmos padrões éticos e de responsabilidade social e ambiental adotados pela empresa:	() não são considerados	() são sugeridos	() são exigidos	() não são considerados	() são sugeridos	() são exigidos	
Quanto à participação dos empregados em programas de trabalho voluntário, a empresa:	() não se envolve	() apóia	() organiza e incentiva	() não se envolve	() apóia	() organiza e incentiva	
7) Outras Informações							

Fonte: <http://www.balancosocial.org.br/>

**ANEXO C - Contas patrimoniais e contas de resultados de
caráter social e ecológico.**

Contas Patrimoniais	
ATIVO	PASSIVO
CIRCULANTE Outros Créditos Empréstimos Sociais e Amb. a Receber Despesas do Exercício Seguinte Prêmio de Seguro Ambiental a Apropriar REALIZÁVEL A LONGO PRAZO Fundos Sociais e Ambientais Fundo para Contingências Ambientais Fundo para Seguro Desemprego Fundo para Previdência Privada Outros fundos Outros Créditos Empréstimos Sociais e Ambientais a Receber Incentivos Fiscais Ambientais PERMANENTE Investimentos Ambientais Máquinas/equipamentos antipoluentes Equipamento para tratamento de rejeitos DIFERIDO Gastos com Pesquisas Ambientais Desenvolvimento de Produtos Ecológicos Custos da Qualidade	CIRCULANTE Empréstimos e Financiamentos Empréstimos Sociais e Ambientais EXIGÍVEL A LONGO PRAZO Empréstimos e Financiamentos Empréstimos Sociais e Ambientais OUTRAS PROVISÕES Provisões para Processos Ambientais Provisões para Processos Sociais
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO Reservas para Contingências Contingências Ambientais Contingências Sociais
	COMPENSADO Contratos de Seguros Ambientais
Contas de Resultado	
DESPESAS	RECEITAS
DESPESAS NÃO OPERACIONAIS Custos de Qualidade Contingências Ambientais Contingências Sociais	RECEITAS NÃO OPERACIONAIS Receitas de Qualidade Receitas Ambientais Receitas Sociais

FONTE : KROETZ, Cesar Eduardo Stevens. Balanço Social: teoria e prática. São Paulo, Atlas, 2000. P. 135

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**. 5ª ed. São Paulo:Atlas,1996.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **ISO Série 14000 : gestão ambiental**. Rio de Janeiro :ABTN, 1997.
- ATHAR, Raimundo Aben. Demonstração do Valor Adicionado – DVA. **Revista CRC RS**,p. 53-66, maio1999
- ATTIE, William. **Auditoria Interna**. 3ª ed., São Paulo: Atlas.1998.
- BERGAMINI JR., Sebastião. **Custos Emergentes na Contabilidade Ambiental**. Pensar Contábil –CRC Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, Ano III, nº 9, p. 3-11, ago.-out. 2000
- BICALHO, José A . Justiça acusa 80 empresas de crime ambiental. **Gazeta Mercantil**. B.Horizonte. 26 jun.2000
- BNDES. **Balanco Social e outros aspectos da responsabilidade social corporativa**. Relatório Setorial AS/GESET [s.l.], nº 2. mar.2000.
- _____. **Empresas, responsabilidade corporativa e investimento social**. Relatório Setorial AS/GESET nº 1. [s.l.], mar.2000
- Boletim IOB – Temática Contábil/Balanco. Uma Nova Demonstração Contábil Pleiteada no Projeto de Reforma da Lei das S/As : a do valor adicionado. TC/Bal: ano XXXI, nº 29, p. 1-5, jul.1997.
- _____. Demonstração de Valor Adicionado – alguns exemplos reais. TC/Bal: ano XXXI, nº 31,p. 1-7, jul. 1997.
- _____. Demonstrações Financeiras Obrigatórias. [s.l.] , nº TC/Bal: 3/2000
- BRASIL. Lei 6.404/76. Legislação societária que dispõe sobre a forma de evidenciação das demonstrações contábeis pelas sociedades anônimas de capital aberto. Disponível em <<http://www.cvm.gov.br> . Acesso em 17 ago. 2000
- BRASIL. Lei 9.605/98. Legislação ambiental que trata de crimes de natureza ambiental
- BRASIL. Anteprojeto de Reformulação da Lei 6.404/76 – PL nº 3741/2000. Relator Dep. Émerson Kapaz. Fonte: <[http://www.cvm.gov.br/legislação e regulamentação](http://www.cvm.gov.br/legislação_e_regulamentação). Acesso em 22/03/02

CARROLL, Archie B. **Corporate social responsibility**. Business and Society. Chicago. Set. 1999. . In: <<http://proquest.umi.com/pqdweb>. Acesso em 29 abr. 2002.

CEPAA: Agencia de Accreditation Del Consejo de Prioridades Económicas. **La Responsabilidad Social: cuales son las responsabilidades de las empresas, hacia la sociedad?** Disponible em <http://www.cepaa.org>. Acesso em 31 ago. 2000.

COELHO, Fabiano Simões, DUTRA, René Gomes, CARDOSO, Ricardo Lopes. **Evidenciação do Investimento no Social e no Ambiental**. Pensar Contábil – CRC Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, Ano III, nº 9, p. 12-18, ago.-out. 2000

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - NBC T11 **Norma de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis**. Disponível em <http://www.cfc.org.br/resolucoes/res780.htm>. Acesso em 5 abr.2002.

_____. NBC T12 **Auditoria Interna**. Disponível em <http://www.cfc.org.br/resolucoes/res780.htm>. Acesso em 22 mar.2002.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO. **Controle Interno**. São Paulo:Atlas,1998.

COOK, John Williams, WINKLE, Gary M. **Auditoria: filosofia e técnica**. Trad.: Sonia Schwartz. São Paulo:Saraiva,1981.

COUNCIL ON ECONOMIC PRIORITIES ACCREDITATION AGENCY. **Social Accountability 8000**. Disponível em <http://www.cepaa.org/publications/sa8000.htm>. Acesso em 31 ago. 2000

_____. **Codes of Conduct – and the need for International Standards**. Disponível em <http://www.cepaa.org/introduction.htm>. Acesso em 31 ago. 2000.

CRUZ, Anamaria da Costa, PEROTA, Maria Luiza Loures Rocha, MENDES, Maria Tereza Reis. **Elaboração de referências (NBR 6023 / 2000)**. Rio de Janeiro, Interciência, 2000

CVM. **Balanco Social - posição da CVM**. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br> . Acesso em 17 ago. 2000

_____. **Parecer de Orientação CVM nº 15/87** – Dispõe s/Relatório da Administração e Notas Explicativas. Disponível em <<http://www.cvm.gov.br> . Acesso em 17 ago. 2000

_____. **Parecer de Orientação CVM nº 17/89** – Dispõe s/Relatório da Administração. Disponível em <<http://www.cvm.gov.br>> . Acesso em 17ago. 2000

_____. **Parecer de Orientação CVM nº 18/90** – Dispõe s/Relatório da Administração. Disponível em <<http://www.cvm.gov.br>> . Acesso em 17 ago. 2000

_____. **Parecer de Orientação CVM nº 21/90** – Dispõe s/Relatório da Administração. Disponível em <<http://www.cvm.gov.br>> . Acesso em 17 ago. 2000

_____. **Parecer de Orientação CVM nº 24/92** – Dispõe s/Relatório da Administração. Disponível em <<http://www.cvm.gov.br>> . Acesso em 17 ago. 2000

DE LUCA, Márcia Martins Mendes. **Demonstração de Valor Adicionado**. Dissertação de Mestrado – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 1991.

DONAIRE, Denis. **Gestão Ambiental na Empresa**. São Paulo,Atlas,1995.

ENCARTA: **World English Dictionary**. Lodon,Blomsbury,1999.

EUSTACHIO, José. O inquestionável poder da marca. **Gazeta Mercantil**. São Paulo, 26 out. 2000

FIPECAFI, **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**, 4ªed. rev.atual. São Paulo, Atlas, 1994

FRANCO, Hilário, MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**.4ª ed. São Paulo:Atlas,2001.

HATFIELD, Henry Rand. Accounting, its principles and problems, New York:John Wiley & Sons, 1988, p. 58. In: HEDRIKSEN, Eldon, S. BREDA, Michael E. Van. **Teoria da Contabilidade**, São Paulo : Atlas,1999, p.466

HENDRIKSEN, Eldon S., BREDA, Michael E.Van.**Teoria da Contabilidade**. trad. Tonio Zoratto Sanvicente . São Paulo : Atlas, 1999.

IBRACON. **Balanco e Ecologia**. Normas e Procedimentos de Auditoria (NPA) 11. [s.l.]

_____. **Normas Internacionais de Contabilidade**. São Paulo: 1998

IUDÍCIBUS, Sérgio. **Análise de Balanço**. 7ªed. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. **Contabilidade Introdutória**. Sérgio Iudícidas, (coord.) et al. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

_____, MARION, J.C. **Introdução à Teoria da Contabilidade**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Teoria da Contabilidade**, São Paulo : Atlas, 1980.

_____. _____. 5ª. ed. São Paulo : Atlas, 1997.

KRAEMER, Maria Elizabeth Pereira. **Contabilidade Ambiental como Sistema de Informações**. Pensar Contábil – CRC Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, Ano III, nº 9, p. 19-26, ago.-out. 2000

KROETZ, Cesar Eduardo Stevens. **Balanco social: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2000

LAUREANO, Wagner Deodato. **Analizando a Demonstração do Valor Adicionado**. Revista Brasileira de Contabilidade. Ano XXIX, nº 122. p.38-43. mar.-abr. 2000

MARION, José Carlos. **Cotabilidade Empresarial**. 8ªed., São Paulo : Atlas, 1998.

MARTINS, Eliseu. **Demonstração de Valor Adicionado de Bancos**. Boletim IOB TC/Bal , nº 15/93, p.129.

_____. DE LUCA, Márcia M.. **Ecologia via contabilidade**. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília-DF: ano 23, nº 86, p.20-29, mar.1994.

MARTINS, Vinícius. **A Contabilidade Social: da origem à prática (1ª parte)**. Boletim IOB TC/Bal nº 10/99, p. 1-10.

_____. _____. (2ª parte). Boletim IOB TC/Bal, nº 11/99, p. 1-11.

_____. _____. (3ª parte). Boletim IOB TC/Bal nº 12/99, p. 1-10.

MELLE, Airton. **Demonstração de Valor Adicionado**. Monografia (Especialização em Controladoria) – Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica, FECAP, 2000

OLIVEIRA, Elói de. Empresa paga por dano ambiental. **Gazeta Mercantil**. Iperó, Caderno Planalto Paulista, p.1, 27 abr. 2001

OLIVEIRA, Lídice. Ação social redime empresa poluente. **Gazeta Mercantil**. Salvador. p. A10. 3 abr 2001,

PEIXE, Blênio César Severo. **Balanco Social: o poder de difusão da informação**. Revista Brasileira de Contabilidade, Ano XXIX, nº 122, p.60-69

PEREIRA, Anísio Cândido (Coord.). A relevância do passivo oculto no "disclosure" da informação contábil. Revista Álvares Penteado. FECAP – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado. São Paulo: v. 3, nº 6, p. 107-118, jun.2001.

PEREZ JR. José Hernandez. **Auditoria de Demonstrações Contábeis**. 2ª ed. São Paulo:Atlas, Ano 1998.

PEROTTONI, Marco Antonio. Balanco Social : responsabilidade, padronização e obrigatoriedade. Revista Brasileira de Contabilidade, Ano XXXI, nº 134, p. 51-59. Mar./Abr.2002

PORTER, Brenda, SIMON, John, HATHERLEY, David. **Principles of External Auditing**. Chichester:John Wiley & Sons,1996.

REBOLLO, Mário Guilherme. **A Contabilidade como geradora de informações sobre o meio ambiente**. Pensar Contábil – CRC Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, Ano III, nº 9, p. 33-38, ago.-out. 2000

RIBEIRO, Maísa de Souza, MARTINS, Eliseu. **Apuração de custos ambientais por meio de custeio por atividades**. Revista de Contabilidade do CRC SP, nº 7, p.26-31. Disponível em <<http://www.eac.fea.usp.br>, p.1. Acesso em 18 fev. 2002.

RIBEIRO, Maisa de Souza, LISBOA, Lázaro Plácido. **Balanco Social**, Disponível em <<http://www.balancosocial.org.br> . Acesso em 19 maio 2000

RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 11.440** de 18/01/2000. Cria o Balanco Social para empresas estabelecidas no estado. *Conselho Regional de Contabilidade do RGS*.

SÁ, Antonio Lopes de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo:Atlas,1998.

_____. _____. 2ª ed. São Paulo:Atlas, 1999.

_____. **A nova visão da Contabilidade**. Boletim IOB TC/Bal 47/99,p. 4

_____. **Considerações Gerais Sobre a Contabilidade Aplicada ao Meio Ambiente Natural**. Revista Brasileira de Contabilidade. Ano XXIX,nº 122,p.10-13

SANTANA, Antônio Carlos de, COSTA JR., Jorge Vieira. **Notas explicativas às demonstrações contábeis** (1ª parte). Boletim IOB TC/Bal nº 7/99, p.1

- SANTOS, Ariovaldo dos. **Demonstração do Valor Adicionado – DVA: um instrumento para medição da geração e distribuição da riqueza das empresas**. Tese (Livre Docência) – Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.
- SEVERINO, Antônio Joaquim, **Metodologia do Trabalho Científico**. 21ª ed. rev. e ampl. . São Paulo:Cortez,2000
- SILVA, João Pina, et al. Novos desenvolvimentos da contabilidade: a contabilidade social, jun.1998. In: KROETZ Cesar Eduardo Stevens. **Balanco social: teoria e prática**. São Paulo:Atlas,2000, p. 51
- SILVA, Leda Bezerra da. **Balanco Social**. Boletim IOB TC/Bal nº 15/20001, p.1-7
- SOARES, Eurídice, ANDRADE, Mamede de. **A Evidenciação dos Passivos Ambientais**. Pensar Contábil – CRC Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, Ano III, nº 9, p. 49-53, ago.-out. 2000
- SOUZA, Herbert de. **Balanco Social : voluntário ou obrigatório?**. Disponível em <<http://www.balancosocial.org.br> . Acesso em 19 maio 2000
- _____. **Balanco Social nas empresas públicas**. Disponível em <<http://www.balancosocial.org.br/bib02.html> . Acesso em 19 maio 2000
- _____. **Empresa pública e cidadã**. Disponível em <<http://www.balancosocial.org.br> . Acesso em 18 fev. 2002
- TINOCO, João Eduardo Prudêncio. **Balanco Social: uma abordagem sócio-econômica da contabilidade**. Dissertação de Mestrado – Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, 1984
- _____. **Ecologia, meio ambiente e contabilidade**. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília-DF:ano 23, nº 89, p.24-31, nov.1994.
- _____. **Balanco Social: uma abordagem da transparência e da responsabilidade pública das organizações**. São Paulo:Atlas,2001
- UNEP/IEO (United Nations Environment Programme/Industry and Environment Office). 1989. **Environmental auditing**. Paris, 1989.
- VIEIRA FILHO, Osmar. **Uma metodologia para a elaboração do balanço social da Eletronorte**. Dissertação de MBA Fundação Dom Cabral, Junho/1999. Disponível em <<http://www.ibase.org.br> . Acesso em 18 maio 2000
- VILLAS, Márcio Martins. **Balanco Social : Importante mas não Prioritário**. Boletim do Ibracon. Ano XXI, nº 251, p.6-7, abr.1999.

VOLTOLINI, Ricardo. O risco de se esconder. **Gazeta Mercantil**. São Paulo, 26 out. 2000

WATTS, Tim. **'Social auditing' the KPMG UK experience**. Australian CPA, Melbourne. Set.1999. In: < <http://proquest.umi.com/pqdweb>. Acesso em 8 abr. 2002.

ZADEK, S..**Balancing performance, ethics, and accountability**. Journal of Business Ethics. Dordrecht, Out.1998. In: <<http://proquest.umi.com/pqdweb>. Acesso em 8 abr. 2002.

APÊNDICE I - Proposta de Plano de Contas Sócio-Ambiental

1/5

ATIVO

CIRCULANTE

- Disponível
 - Caixa
 - Bancos
- Clientes
 - Duplicatas a Receber
 - Clientes com ISO 14000 / SA 8000**
 - Clientes sem ISO 14000 / SA 8000**
- Estoques
 - Produtos Acabados
 - Produtos Acabados Renováveis**
 - Produtos Acabados não Renováveis**
 - Produtos Acabados Poluentes**
 - Produtos Acabados não Poluentes**
 - Produtos Acabados Recicláveis**
 - Produtos Acabados não Recicláveis**
 - Produtos Acabados Tóxicos**
 - Produtos Acabados não Tóxicos**
 - Produtos Acabados de Alto Risco**
 - Produtos Acabados de Baixo Risco**
 - Produtos Acabados sem Risco**
 - Produtos Acabados com ISO 14000 / SA 8000**
 - Produtos em Processo
 - Matéria-Prima
 - Mão-de-Obra
 - Gastos Indiretos
 - Matéria-Prima Renovável**
 - Matéria-Prima não Renovável**
 - Matéria-Prima Poluente**
 - Matéria-Prima não Poluente**
 - Matéria-Prima Reciclável**
 - Matéria-Prima não Reciclável**
 - Matéria-Prima Tóxica**
 - Matéria-Prima não Tóxica**
 - Matéria-Prima de Alto Risco**
 - Matéria-Prima de Baixo Risco**
 - Matéria-Prima sem Risco**
 - Matéria-Prima com ISO 14000 / SA 8000**
 - Matéria-Prima sem ISO 14000 / SA 8000**
 - Mão-de-Obra Direta com SA 8000**
 - Mão-de-Obra Direta sem SA 8000**
 - Gastos Indiretos de Fabricação**
 - Mão-de-Obra Indireta com SA 8000**
 - Mão-de-Obra Indireta sem SA 8000**
 - Materiais Indiretos Ecologicamente Corretos (EC)**
 - Materiais Indiretos Ecologicamente Incorretos (EI)**

APÊNDICE I - Proposta de Plano de Contas Sócio-Ambiental

(continuação)

2/5

Matéria-Prima
 Matéria-Prima Renovável
 Matéria-Prima não Renovável
 Matéria-Prima Poluente
 Matéria-Prima não Poluente
 Matéria-Prima Reciclável
 Matéria-Prima não Reciclável
 Matéria-Prima Tóxica
 Matéria-Prima não Tóxica
 Matéria-Prima de Alto Risco
 Matéria-Prima de Baixo Risco
 Matéria-Prima sem Risco
 Matéria-Prima com ISO 14000 / SA 8000
 Matéria-Prima sem ISO 14000 / SA 8000

Outras Contas a Receber

PERMANENTE

Investimentos

Participações Acionárias
 Incentivos Fiscais
 Participações em Empresas com ISO 14000 / SA 8000
 Participações em Empresas sem ISO 14000 / SA 8000
 Participações em Empresas de Reflorestamento
 Participação em Empresas Restauradoras do Meio-Ambiente
 Áreas de Preservação Ambiental

Imobilizado
 Terrenos
 Edifícios
 Máquinas e Equipamentos
 Marcas e Patentes
 Terrenos e Jazidas Explorados com Permissão Ambiental
 Outros Terrenos
 Máquinas e Equipamentos Autorizados pela CETESB
 Máquinas e Equipamentos Despoluentes
 Máquinas e Equipamentos Restauradores do Meio-Ambiente
 Máquinas e Equipamentos para Reciclagem
 Depreciação Acumulada

DIFERIDO

Desenvolvimento de Produtos
 Desenvolvimento de Produtos Ecologicamente Corretos

APÊNDICE I - Proposta de Plano de Contas Sócio-Ambiental

(continuação)

3/5

PASSIVO**CIRCULANTE**

Fornecedores

Fornecedores com ISO 14000 / SA 8000

Fornecedores sem ISO 14000 / SA 8000

Empréstimos

Empréstimos para Capital de Giro

Para Aquisição de Bens Ecologicamente Corretos

Para Aquisição de Outros Bens

Contas a Pagar

Prestadores de Serviço

Com ISO 14000 / SA 8000

Sem ISO 14000 / SA 8000

Salários a Pagar

Encargos Sociais

Impostos a Recolher

Provisões

Provisão de Férias e 13º Salários

Provisão para Processos Trabalhistas

Provisão para Processos Ambientais

Provisão para Gastos Ambientais

Provisão para Projeto Comunitário

Provisão para Multa Ambiental

Outras Provisões

PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Capital

Reservas de Capital

Reservas de Lucros

Reserva para Contingência Ambiental

Reserva para Contingência Trabalhista

Lucros Acumulados

RESULTADO

Vendas

Vendas

Exportações

Vendas de Produtos/Bens Renováveis

Vendas de PRODUTOS/Bens não Renováveis

Produtos com ISO 14000 / SA 8000

Produtos Poluentes

Produtos Tóxicos

Produtos de Risco

(-) Impostos Federais

(-) Impostos Estaduais

(-) Impostos Municipais

APÊNDICE I - Proposta de Plano de Contas Sócio-Ambiental

(continuação)

4/5

Custo dos Produtos Vendidos**Matéria-Prima****Matéria-Prima Renovável****Matéria-Prima não Renovável****Matéria-Prima Poluente****Matéria-Prima não Poluente****Matéria-Prima com ISO 14000 / SA 8000****Matéria-Prima sem ISO 14000 / SA 8000****Mão-de-Obra Direta****Mão-de-Obra Direta com SA 8000****Salários****Encargos Sociais****Benefícios****Treinamento****Alimentação****Saúde****Transporte****Higiene / Segurança****Previdência Privada****Participação nos Resultados****Outros****Mão-de-Obra Direta sem SA 8000****Salários****Encargos Sociais****Benefícios****Treinamento****Alimentação****Saúde****Transporte****Higiene / Segurança****Previdência Privada****Participação nos Resultados****Outros****Serviços Prestados por Terceiros****Prestadores de Serviço com ISO 14000 / SA 8000****Prestadores de Serviço sem ISO 14000 / SA 8000****Gastos Indiretos de Fabricação****Mão-de-Obra Indireta com SA 8000****Mão-de-Obra Indireta sem SA 8000****Materiais Indiretos Ecologicamente Corretos (EC)****Materiais Indiretos Ecologicamente Incorretos (EI)****Energia****Depreciação****Depreciação de Bens Ecologicamente Corretos****Seguros**

APÊNDICE I - Proposta de Plano de Contas Sócio-Ambiental
(continuação) 5/5

Despesas Operacionais

Despesas Administrativas

Salários
Encargos
Benefícios
Materiais de Escritório
Telefone
Correio
Honorários Profissionais
Seguros
Multas
Diversas

Despesas Comerciais

Salários
Comissões
Encargos
Benefícios
Telefone
Propaganda / Publicidade
"Marketing" Social
Diversas

Despesas Sócio-Ambientais

Seguros Ambientais
Seguros contra Acidentes do Trabalho
Seguros de Responsabilidade Civil
Multas Ambientais
Gastos com Recuperação/Restauração do Meio Ambiente
Gastos com Pesquisa Ambiental
Gastos com a Comunidade
Gastos com Projetos Culturais

Receitas Financeiras

Despesas Financeiras

Ganhos com Venda de Imobilizado

Perdas Diversas

Perdas com Meio Ambiente

Imposto de Renda

Contribuição Social sobre Lucro

obs.: cada empresa escolherá um elenco de contas
que melhor retrate suas ações do ponto de vista
sócio-ambiental

APÊNDICE II - Modelo de Reclassificação de Balanço Contábil para Balanço Social

1/5

	Balanço Contábil	Reclassificações		Balanço Social
		D	C	
ATIVO				
CIRCULANTE				
Disponível	220			220
Clientes				
Duplicatas a Receber	1500		1500	
Clientes com ISO 14000 / SA 8000		600		600
Clientes sem ISO 14000 / SA 8000		900		900
Total Contas a Receber	1500			1500
Estoques				
Produtos Acabados	500		500	
Produtos Acabados Renováveis		150		150
Produtos Acabados Não Renováveis		300		300
Produtos Acabados Tóxicos		50		50
Produtos Acabados com ISO 14000 / SA 8000				
Total Produtos Acabados	500			500
Produtos em Processo				
Matéria-Prima	60		60	
Mão-de-Obra	30		30	
Gastos Indiretos	10		10	
Matéria-Prima Renovável		20		20
Matéria-Prima não Renovável		35		35
Matéria-Prima Tóxica		5		5
Mão-de-Obra Direta sem SA 8000		30		30
Gastos Indiretos de Fabricação				
Mão-de-Obra Indireta sem SA 8000		5		5
Materiais Indiretos Ecologicamente Corretos (EC)		2		2
Materiais Indiretos Ecologicamente Incorretos (EI)		3		3
Total Processo	100			100
Matéria-Prima	300		300	
Matéria-Prima Renovável		80		80
Matéria-Prima não Renovável		150		150
Matéria-Prima não Tóxica		70		70
Total Matéria Prima	300			300
Total Estoques	900			900
Total Ativo Circulante	2620			2620

APÊNDICE II - Modelo de Reclassificação de Balanço Contábil para Balanço Social

PERMANENTE

2/5

Investimentos			
Participações Acionárias	80	80	
Incentivos Fiscais		5	5
Participações em Empresas com ISO 14000 / SA 8000		10	10
Participações em Empresas sem ISO 14000 / SA 8000		40	40
Participações em Empresas de Reflorestamento		10	10
Participação em Empresas Restauradoras do Meio-Ambiente		15	15
Áreas de Preservação Ambiental			
Total Investimentos	80		80
Imobilizado			
Terrenos	400	400	
Edifícios	700		700
Máquinas e Equipamentos	1500	1200	300
Marcas e Patentes	50		50
Terrenos e Jazidas Explorados Com Permissão Ambiental		300	300
Outros Terrenos		100	100
Máquinas e Equipamentos Autorizados pela CETESB		700	700
Máquinas e Equipamentos Despoluentes		200	200
Máquinas e Equipamentos Restauradores do Meio Ambiente		250	250
Máquinas e Equipamentos para Reciclagem		50	50
Depreciação	(150)		(150)
Total Imobilizado	2500		2500
Total Permanente	2580		2580
DIFERIDO			
Desenvolvimento de Produtos	80	80	
Desenvolvimento de Produtos Ecologicamente Corretos		80	80
Total Diferido	80		80
Total do Ativo	5280	1760	1760
			5280

**APÊNDICE II - Modelo de Reclassificação de Balanço Contábil
para Balanço Social**

3/5

PASSIVO**CIRCULANTE**

Fornecedores	600	600		
Fornecedores com ISO 14000 / SA 8000			150	150
Fornecedores sem ISO 14000 / SA 8000			450	450
Total de Fornecedores	600			600
Empréstimos	400	400		
P/Aquisição de Bens Ecologi/nte Corretos			250	250
P/Aquisição de Outros Bens			150	150
Total de Empréstimos	400			400
Contas a Pagar				
Prestadores de Serviço	60	60		
Com ISO 14000 / SA 8000			20	20
Sem ISO 14000 / SA 8000			40	40
Salários a Pagar	60			60
Encargos Sociais	23			23
Impostos a Recolher	72			72
Total de Contas a Pagar	215			215
Provisões				
Provisão de Férias e 13º Salários	40			40
Provisão para Processos Trabalhistas	0		80	80
Provisão para Processos Ambientais			120	120
Provisão para Gastos Ambientais			40	40
Provisão para Projeto Comunitário			20	20
Provisão para Multa Ambiental			40	40
Outras Provisões	300	300		
Total de Provisões	340			340
Total de Passivo Circulante	1555			1555

PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Capital	2950			2950
Reservas de Capital	250			250
Reservas de Lucros	50	50		
Reserva para Contingência Ambiental			50	50
Lucros Acumulados	475			475
Total do Patrimônio	3725			3725
Total do Passivo	5280	1410	1410	5280

APÊNDICE II - Modelo de Reclassificação de Balanço Contábil para Balanço Social

<u>RESULTADO DO EXERCÍCIO</u>			<u>4/5</u>	
Vendas	1500	1500		
Exportações	700	700		
Vendas de Produtos –Bens Renováveis			600	600
Vendas de Produtos – Bens Não Renováveis			900	900
Produtos Poluentes			300	300
Produtos Tóxicos			200	200
Produtos de Risco			200	200
Receita Bruta	2200			2200
(-) Impostos Federais	(220)			(220)
(-) Impostos Estaduais	(396)			(396)
(-) Impostos Municipais	(50)			(50)
Receita Líquida	1534			1534
Custo dos Produtos Vendidos				
Matéria-Prima	(600)		600	
Matéria-Prima Renovável		200		(200)
Matéria-Prima Não Renovável		350		(350)
Matéria-Prima Tóxica		50		(50)
Total de Custos de Materiais	(600)			(600)
Mão-de-Obra	(185)		185	
Salários		85		(85)
Encargos Sociais		23		(23)
Benefícios				
Treinamento		2		(2)
Alimentação		8		(8)
Saúde		21		(21)
Transporte		6		(6)
Higiene / Segurança		8		(8)
Previdência Privada		22		(22)
Participação nos Resultados		10		(10)
Total Mão-de-Obra Direta	(185)			(185)
Serviços Prestados por Terceiros	(30)		30	
Com ISO 14000 / SA 8000		6		(6)
Sem ISO 14000 / SA 8000		24		(24)
Total Mão-de-Obra Terceirizada	(30)			(30)
Gastos Indiretos de Fabricação				
Depreciação	(10)		3	(7)
Depreciação de Bens Ecologicamente Corretos		3		(3)
Total Custos Indiretos	(10)			(10)
Total Custo Produtos Vendidos	(825)			(825)
Margem Bruta	709			709

APÊNDICE II - Modelo de Reclassificação de Balanço Contábil para Balanço Social

				5/5
Despesas Operacionais				
Despesas Administrativas				
Salários	(55)			(55)
Encargos	(18)			(18)
Benefícios	(9)			(9)
Materiais de Escritório	(8)			(8)
Telefone	(5)			(5)
Correio	(3)			(3)
Honorários Profissionais	(13)			(13)
Seguros	(13)	11		(2)
Multas	(2)	2		
Diversas	(4)	2		(2)
Total Despesas Administrativas	(130)			(115)
Despesas Comerciais				
Salários	(40)			(40)
Comissões	(12)			(12)
Encargos	(18)			(18)
Benefícios	(7)			(7)
Telefone	(12)			(12)
Propaganda / Publicidade	(11)	4		(7)
"Marketing" Social		4		(4)
Diversas	(7)			(7)
Total Despesas Comerciais	(107)			(107)
Despesas Sócio-Ambientais				
Seguros Ambientais		5		(5)
Seguros contra Acidentes do Trabalho		3		(3)
Seguros de Responsabilidade Civil		3		(3)
Multas Ambientais		2		(2)
Gastos com a Comunidade		1		(1)
Gastos com Projetos Culturais		1		(1)
Total Despesas Sócio-Ambientais				(15)
Receitas Financeiras	30			30
Despesas Financeiras	(66)			(66)
Resultado das Operações Financeiras	(36)			(36)
Total das Despesas Operacionais	(273)			(273)
Resultado Operacional	982			982
Ganhos com Venda de Imobilizado	18			18
Perdas Diversas	(12)	12		
Perdas com Meio-Ambiente		12		(12)
Lucro Líquido Antes do Imposto de Renda	988			988
Importo de Renda	(27)			(27)
CSL	(8)			(8)
Lucro Líquido do Exercício	953			953

APÊNDICE III - Sugestão de Balanço Social

1/5

CIA. ABC Balanço Social em 31/12/2001

ATIVO		R\$(000)
CIRCULANTE		
Disponível		
Caixa		10
Bancos		150
Total Disponível		160
Clientes		
Clientes com ISO 14000 / SA 8000		600
Clientes sem ISO 14000 / SA 8000		900
Total Contas a Receber		1500
Estoques		
Produtos Acabados		
Produtos Acabados Renováveis		150
Produtos Acabados Não Renováveis		300
Produtos Acabados Tóxicos		50
Total Produtos Acabados		500
Produtos em Processo		
Matéria-Prima Renovável		20
Matéria-Prima não Renovável		35
Matéria-Prima Tóxica		5
Mão-de-Obra Direta sem SA 8000		30
Gastos Indiretos de Fabricação		
Mão-de-Obra Indireta sem SA 8000		5
Materiais Indiretos Ecologicamente Corretos (EC)		2
Materiais Indiretos Ecologicamente Incorretos (EI)		3
Total Processo		100
Matéria-Prima		
Matéria-Prima Renovável		80
Matéria-Prima não Renovável		150
Matéria-Prima não Tóxica		70
Total Matéria-Prima		300
Total Estoques		900
Outras Contas a Receber		60
Total Ativo Circulante		2620

APÊNDICE III - Sugestão de Balanço Social

2/5

CIA. ABC Balanço Social em 31/12/2001

ATIVO

	R\$(000)
PERMANENTE	
Investimentos	
Incentivos Fiscais	5
Participações em Empresas com ISO 14000 / SA 8000	10
Participações em Empresas sem ISO 14000 / SA 8000	40
Participações em Empresas de Reflorestamento	10
Participação em Empresas Restauradoras do Meio-Ambiente	15
Total Investimentos	80
Imobilizado	
Terrenos e Jazidas Explorados Com Permissão Ambiental	300
Outros Terrenos	100
Edifícios	700
Máquinas e Equipamentos	300
Máquinas e Equipamentos Autorizados pela CETESB	700
Máquinas e Equipamentos Despoluentes	200
Máquinas e Equipamentos Restauradores do Meio-Ambiente	250
Máquinas e Equipamentos para Reciclagem	50
Marcas e Patentes	50
Depreciação	(150)
Total Imobilizado	2500
Total Permanente	2580
DIFERIDO	
Desenvolvimento de Produtos Ecologicamente Corretos	80
Total do Ativo	5280

APÊNDICE III - Sugestão de Balanço Social

3/5

CIA. ABC Balanço Social em 31/12/2001

PASSIVO

	R\$(000)
CIRCULANTE	
Fornecedores com ISO 14000 / SA 8000	150
Fornecedores sem ISO 14000 / SA 8000	450
Total de Fornecedores	600
Empréstimos	
Para Aquisição de Bens Ecologicamente Corretos	250
Para Aquisição de Outros Bens	150
Total de Empréstimos	400
Contas a Pagar	
Prestadores de Serviço com ISO 14000 / SA 8000	20
Prestadores de Serviço sem ISO 14000 / SA 8000	40
Salários a Pagar	60
Encargos Sociais	23
Impostos a Recolher	72
Total de Contas a Pagar	215
Provisões	
Provisão de Férias e 13º Salários	40
Provisão para Processos Trabalhistas	80
Provisão para Processos Ambientais	120
Provisão para Gastos Ambientais	40
Provisão para Projeto Comunitário	20
Provisão para Multa Ambiental	40
Total de Provisões	340
Total de Passivo Circulante	1555
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
Capital	2950
Reservas de Capital	250
Reserva para Contingência Ambiental	50
Lucros Acumulados	475
Total do Patrimônio	3725
Total do Passivo	5280

APÊNDICE III - Sugestão de Balanço Social

CIA. ABC

4/5

RESULTADO SÓCIO-AMBIENTAL DO EXERCÍCIO

Exercício Findo em 31/12/2001

	R\$(000)
Vendas	
Produtos/Bens - renováveis	600
Produtos/Bens - não renováveis	900
Produtos Poluentes	300
Produtos Tóxicos	200
Produtos de Risco	200
Receita Bruta	2200
(-) Impostos Federais	(220)
(-) Impostos Estaduais	(396)
(-) Impostos Municipais	(50)
Receita Líquida	1534
Custo dos Produtos Vendidos	
Matéria-Prima renovável	(200)
Matéria-Prima não renovável	(350)
Matéria-Prima tóxica	(50)
Total de Custos de Materiais	(600)
Mão-de-Obra sem SA 8000	
Salários	(85)
Encargos Sociais	(23)
Benefícios	
Treinamento	(2)
Alimentação	(8)
Saúde	(21)
Transporte	(6)
Higiene / Segurança	(8)
Previdência Privada	(22)
Participação nos Resultados	(10)
Total Mão-de-Obra Direta	(185)
Serviços Prestados por Terceiros	
Prestadores de Serviço com ISO 14000 / SA 8000	(6)
Prestadores de Serviço sem ISO 14000 / SA 8000	(24)
Total Mão de Obra Terceirizada	(30)
Gastos Indiretos de Fabricação	
Depreciação	(7)
Depreciação de Bens Ecologicamente Corretos	(3)
Total Custos Indiretos	(10)
Total Custo Produtos Vendidos	(825)
Margem Bruta	709

APÊNDICE III - Sugestão de Balanço Social

5/5

CIA. ABC

RESULTADO SÓCIO-AMBIENTAL DO EXERCÍCIO

Exercício Findo em 31/12/2001

(continuação)

R\$(000)

Despesas Operacionais	
Despesas Administrativas	
Salários	(55)
Encargos	(18)
Benefícios	(9)
Materiais de Escritório	(8)
Telefone	(5)
Correio	(3)
Honorários Profissionais	(13)
Seguros	(2)
Diversas	(2)
Total Despesas Administrativas	(115)
Despesas Comerciais	
Salários	(40)
Comissões	(12)
Encargos	(18)
Benefícios	(7)
Telefone	(12)
Propaganda / Publicidade	(7)
"Marketing" Social	(4)
Diversas	(7)
Total Despesas Comerciais	(107)
Despesas Sócio-Ambientais	
Seguros Ambientais	(5)
Seguros contra Acidentes do Trabalho	(3)
Seguros de Responsabilidade Civil	(3)
Multas Ambientais	(2)
Gastos com a Comunidade	(1)
Gastos com Projetos Culturais	(1)
Total Despesas Sócio-Ambientais	(15)
Receitas Financeiras	30
Despesas Financeiras	(66)
Resultado das Operações Financeiras	(36)
Total das Despesas Operacionais	(273)
Resultado Operacional	341
Ganhos com Venda de Imobilizado	18
Perdas com Meio-Ambiente	(12)
Lucro Líquido Antes do IR	347
Imposto de Renda	(27)
CSL	(8)
Lucro Líquido do Exercício	312

APÊNDICE IV - LISTA DE BALANÇOS PUBLICADOS EXAMINADOS

		1/2		
Ref.	Empresa	Data do Balanço	Data de Publicação	Página
1	Banco do Estado de São Paulo S/A . - Banespa	30/06/00	03/08/00	* A 12-15
2	Investimentos Itaú S/A.	30/06/00	17/08/00	* A 5
3	Banco Itaú S/A.	30/06/00	10/08/00	* A 25-31
4	Banco Bradesco S/A - consolidado	30/06/00	10/08/00	* A 10-16
5	Federal Capitalização S/A	30/06/00	31/08/00	* A 14-15
6	Banco da Amazônia S/A	30/06/00	02/09/00	* A 7-9
7	Grupo Notre Dame - Internédica	30/06/00	19/10/00	** B 10-11
8	Petrobrás Distribuidora S/A	31/12/00	11/05/01	* A 5
9	Banco do Brasil S/A	31/12/00	15/02/01	* A 18-21
10	Cia. Suzano de Papel e Celulose	31/12/00	23/03/01	* A 6-8
11	Brasil Telecom Participações S/A	31/12/00	30/03/01	* B 5-11
12	Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A - Eletronorte	31/12/00	11/04/01	* A 12-16
13	Inepar S/A - Ind. E Construções	31/12/00	25/04/01	* A 17-24
14	Cemig - Cia. Energética de Minas Gerais	31/12/00	19/04/01	* A 12-17
15	CHESF - Cia. Hidroelétrica do São Francisco	31/12/00	11/04/01	* A 6-9
16	COELBA - Cia. De Eletricidade do Estado da Bahia	31/12/00	27/03/01	* A 18-19
17	Saraiva S/A - Livreiros Editores	31/12/00	27/03/01	* A 17
18	Bandeirante Energia S/A	31/12/00	21/02/01	* A 9-12
19	Duke Energy International Geração Paranapanema S/A	31/12/00	27/03/01	* B 4-5
20	Furnas Centrais Elétricas S/A	31/12/00	30/03/01	* A 20-25
21	Embraer - Empresa Brasileira de Aeronáutica S/A	31/12/00	27/03/01	* A 23-31
22	Cia. de Saneamento Básico do Estado de S.Paulo - SABESP	31/12/00	26/03/01	* A 21-27
23	PETROBRAS - Petróleo Brasileiro S/A	31/12/00	09/03/01	* B 3-11
24	Marisol S/A	31/12/00	22/02/01	* A 31
25	CP Cimentos e Participações S/A	31/12/00	12/04/01	* A 5
26	Eucatex S/A Ind. e Com.	31/12/00	30/03/01	* A 17
27	Duratex S/A	31/12/00	19/02/01	* A 12-13
28	Copesul - Cia. Petroquímica do Sul	31/12/00	20/02/01	* A 14-16
29	Bompreço Bahia S/A	31/12/00	20/02/01	* A 13
30	Conglomerado Químico Elekeiroz S/A	31/12/00	20/02/01	* A 19
31	Cia. de Água e Esgoto do Ceará - CACEGE	31/12/00	27/04/01	* A 10-11
32	Cia. Siderúrgica Tubarão	31/12/00	21/02/01	* A 21-27
33	Cia. Brasileira de Distribuição - Grupo Pão de Açúcar	31/12/00	14/02/01	* A 11
34	Weg S/A	31/12/00	19/02/01	* B 3
35	Perdigão S/A	31/12/00	09/03/01	* A 16-17
36	UNIBANCO - União de Bancos Brasileiros S/A	31/12/00	15/02/01	* A 9
37	AMBEV - Cia. de Bebidas das Américas	31/12/00	08/03/01	* A 14
38	Kleper Weber S/A	31/12/00	12/03/01	* A 9
39	Itautec Philco S/A	31/12/00	08/03/01	* C 11
40	Cia Siderúrgica Belgo Mineira	31/12/00	08/03/01	* A 15
41	Indústrias Romi S/A	31/12/00	01/03/01	* A 5
42	Banco da Amazônia S/A	31/12/00	02/03/01	* A 8-10
43	CESP - Cia. de Energia de São Paulo	31/12/00	22/03/01	* A 18-24
44	Cia. Siderúrgica Nacional - CSN	31/12/00	22/03/01	* A 26-31
45	USIMINAS - Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A	31/12/00	22/03/01	* B 8-12
46	CELPE - Cia. Energética de Pernambuco	31/12/00	08/03/01	* B 4-8

APÊNDICE IV - LISTA DE BALANÇOS PUBLICADOS EXAMINADOS

2/2

Ref.	Empresa	Data do Balanço	Data de Publicação	Página
47	Cia. Paranaense de Energia - COPEL	31/12/00	14/03/01	* A 13-22
48	Investimentos Itaú S/A.	31/12/00	13/03/01	* A 15-18
49	Sadia S/A	31/12/00	15/03/01	* A 12-14
50	Eletropaulo Metropolitana Eletricidade de São Paulo S/A	31/12/00	15/03/01	* B 3-7
51	ABN Amro Real	31/12/00	09/03/01	* A 6-7
52	Ultrafértil S/A	31/12/00	09/03/01	* A 8
53	Cia. Paulista de Força e Luz - CPFL	31/12/00	23/03/01	* B 4-6
54	Light Serviços de Eletricidade S/A	31/12/00	09/03/01	* A 11-14
55	Cia. Siderúrgica Paulista - COSIPA	31/12/00	09/03/01	* A 9
56	Fosfértil - Fertilizantes Fosfatados S/A	31/12/00	09/03/01	* A 9
57	Cia. de Ferro Ligas da Bahia - FERBASA	31/12/00	26/03/01	* A 7
58	TAM - Linhas Aéreas S/A	31/12/00	26/03/01	* A 12-15
59	Cia. de Geração de Energia Elétrica Tietê	31/12/00	27/03/01	* B 7
60	Cia. de Saneamento do Paraná - SANEPAR	31/12/00	27/03/01	* A 21
61	Guaraniana S/A	31/12/00	27/03/01	* A 11-15
62	Banco do Nordeste do Brasil S/A	31/12/00	14/05/01	* C 11-16
63	Telemig Celular Participações S/A	31/12/00	03/04/01	* B 3-5
64	Tele Norte Celular Participações S/A	31/12/00	03/04/01	* A 11-13
65	QMRA Participações S/A	31/12/00	03/04/01	* A 43-44
66	Empresa de Eletricidade Vale Paranapanema S/A	31/12/00	03/04/01	* B 20
67	Cia. Força e Luz do Oeste	31/12/00	03/04/01	* A 41-42
68	Empresa Elétrica Bragantina S/A	31/12/00	03/04/01	* A 37-38
69	Cia. Nacional de Energia Elétrica	31/12/00	03/04/91	* A 39-40
70	Caiuá - Serviços de Eletricidade S/A	31/12/00	03/04/01	* A 21-25
71	Centrais Elétricas do Pará S/A - CELPA	31/12/00	03/04/01	* A 26-29
72	Centrais Elétricas Matogrossenses S/A - CEMAT	31/12/00	03/04/01	* A 30-33
73	Cia. de Energia Elétrica do Est. do Tocantins - CELTINS	31/12/00	03/04/01	* A 34-35
74	Busscar Ônibus S/A	31/12/00	05/04/01	* A 7
75	Light Participações S/A - LIGHTPAR	31/12/00	05/04/01	* A 9
76	Jari Celulose S/A	31/12/00	24/04/01	* B 9
77	Transbrasil S/A - Linhas Aéreas	31/12/00	24/04/01	* A 13
78	Concessionária do Sistema Anhanguera-Bandeirantes S/A	31/12/00	26/04/01	* 3
79	Empresa Brasileira de Compressores S/A	31/12/00	12/04/01	* A 12-13
80	Cia. de Energia do Ceará - COELCE	31/12/00	05/04/01	* A 12-14
81	Minasa Trading International S/A	31/12/00	24/04/01	* 6
82	Têxtil Tapeacol S/A Ind. e Com.	31/12/00	24/04/01	* 6
83	Machadinho Energética S/A - MAESA	31/12/00	20/04/01	* B 5
84	Cia. Energética de Brasília	31/12/00	20/04/01	* A 12-16
85	Cia. Importadora e Exportadora Coimex	31/12/00	18/04/01	* A 6-7
86	Bradespar S/A	31/12/00	05/04/01	* B 5
87	Mahle Metal Leve S/A	31/12/00	30/03/01	* 5
88	Lojas Americanas S/A	31/12/00	30/03/01	* A 6-7
89	Tele Norte Leste Particip. S/A e Soc. Controladas TELEMAR	31/12/00	30/03/01	* A 8-11
90	Cia. Força e Luz Cataguazes-Leopoldina	31/12/00	28/03/01	* A 12-15

Fonte : * Gazeta Mercantil
 ** O Estado de São Paulo

GLOSSÁRIO

Anteprojeto – refere-se ao projeto de lei em discussão no Congresso Nacional que reformula a atual lei das sociedades por ações, lei 6.404/76.

Balanço Patrimonial – demonstrativo contábil-financeiro da posição financeira da empresa em determinada data.

Balanço Social - demonstrativo contábil-financeiro que reflete as atividades sócio-ambientais de uma empresa.

Demonstração de Valor Adicionado (DVA) – demonstrativo contábil-financeiro da geração e distribuição da riqueza gerada pela empresa.

IBRACON – Instituto Brasileiro dos Contadores.

ISO 14000 – norma de certificação voltada para questões ambientais

Laboral – relativo ao trabalhador e à sua mão de obra.

NBA – Norma Brasileira de Auditoria aprovada pelo IBRACON .

NBC T – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica aprovada pelo Conselho Federal da Contabilidade.

Parecer – opinião formalmente expressa pelo auditor sobre determinada verificação realizada.

SA 8000 – norma de certificação, nos mesmos moldes da série ISO 14000, só que voltada para condições do trabalho.

Sócio-ambiental – relativo mão de obra, projetos sociais e culturais com a comunidade e ao meio ambiente.

“Stakeholder” - são agentes com quem uma empresa interage . Exemplo: empregados, fornecedores, clientes, consumidores, colaboradores, investidores, competidores, governos e comunidades.

