

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANÁ
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO**

**APLICABILIDADE DA AUDITORIA PARA EVIDENCIAR PRÁTICAS DE
SUSTENTABILIDADE NOS RELATÓRIOS DE GESTÃO DAS COOPERATIVAS
AGROINDUSTRIAIS DO OESTE DO PARANÁ**

FERNANDA MARCIA KUMM

CASCABEL

2016

Fernanda Marcia Kumm

**APLICABILIDADE DA AUDITORIA PARA EVIDENCIAR PRÁTICAS DE
SUSTENTABILIDADE NOS RELATÓRIOS DE GESTÃO DAS COOPERATIVAS
AGROINDUSTRIAIS DO OESTE DO PARANÁ**

**APPLICABILITY OF THE AUDITING TO EVIDENCE PRACTICES OF
SUSTAINABILITY REPORTS OF AGRIBUSINESS COOPERATIVES OF
WESTERN PARANÁ**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado Profissional em Administração: da Universidade Estadual do Oeste do Paraná, como requisito parcial para obtenção do grau de **Mestre em Administração**.

Orientadora: Professora Doutora Elza Hofer
Coorientador: Professor Doutor Edison Luiz Leismann

Cascavel

2016

Dados Internacionais de Catalogação-na-Publicação (CIP)

K98a Kumm, Fernanda Marcia

Aplicabilidade da auditoria para evidenciar práticas de sustentabilidade nos relatórios de gestão das cooperativas agroindustriais do Oeste do Paraná. /Fernanda Marcia Kumm.— Cascavel (PR), 2016.
163 f.

Orientadora: Prof^ª. Dr^ª. Elza Hofer

Coorientador: Prof. Dr. Edison Luiz Leismann

Dissertação (Mestrado Profissional) – Universidade Estadual do Oeste do Paraná. Campus de Cascavel, 2016.
Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Administração

1. Sustentabilidade. 2. Cooperativas agroindustriais. 3. Competitividade sustentável . 4. Auditoria. I. Hofer, Elza. II. Leismann, Edison Luiz. III. Universidade Estadual do Oeste do Paraná. IV. Título.

CDD 20.ed. 658.

4013

CIP – NBR 12899



unioeste

Universidade Estadual do Oeste do Paraná

Campus de Cascavel CNPJ 78680337/0002-65
Rua Universitária, 2069 - Jardim Universitário - Cx. P. 000711 - CEP 85819-110
Fone:(45) 3220-3000 - Fax:(45) 3324-4566 - Cascavel - Paraná



PARANÁ
GOVERNO DO ESTADO

FERNANDA MARCIA KUMM

**APLICABILIDADE DA AUDITORIA PARA EVIDENCIAR PRÁTICAS DE
SUSTENTABILIDADE NOS RELATÓRIOS DE GESTÃO DAS COOPERATIVAS
AGROINDUSTRIAIS DO OESTE DO PARANÁ**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em
Administração em cumprimento parcial aos requisitos para obtenção do título de
Mestra em Administração, área de concentração Competitividade e sustentabilidade,
linha de pesquisa Sustentabilidade no agronegócio, APROVADO(A) pela seguinte
banca examinadora:

Orientador(A) Eliza Hofer

Universidade Estadual do Oeste do Paraná - Campus de Marechal Cândido Rondon
(UNIOESTE)

Edison Luiz Leismann

Universidade Estadual do Oeste do Paraná - Campus de Cascavel (UNIOESTE)

Geysler Rogis Flor Bertolini

Universidade Estadual do Oeste do Paraná - Campus de Cascavel (UNIOESTE)

Ieda Margarete Oro

Universidade do Oeste de Santa Catarina (UNOESC)

Cascavel, 1 de dezembro de 2016

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus que sempre foi generoso comigo. Sinto-me uma pessoa privilegiada por poder realizar mais este sonho. A concretização só foi possível devido à colaboração, direta e indireta, de muitas pessoas que me auxiliaram até aqui, em especial a de minha família, por compreender todas as minhas ausências.

Agradeço aos meus pais, Olita Amélia Kumm e Evaldo Kumm (*in memoriam*), que sempre me incentivaram e me ensinaram a buscar meus objetivos. Aos meus irmãos e sobrinhos que, à sua maneira, me entenderam e apoiaram nesta jornada. Ao citar pessoas especiais, meu eterno agradecimento ao meu companheiro Pedro Tavares que, incansavelmente, me auxiliou nesta jornada. Sem o seu apoio, certamente não teria conseguido concretizar mais este sonho em minha vida.

Em particular, agradeço aos meus orientadores, Professora Dr^a Elza Hofer, pela atenção, pelo apoio, pela paciência, pelos ensinamentos e por me ensinar a focar no essencial. Em razão de sua dedicação, me orientou até mesmo nos finais de semana. O seu conhecimento e suas orientações foram essenciais para a concretização deste trabalho.

Igualmente agradeço ao ilustre Professor Dr. Edison Luiz Leismann, que se dedicou em suas orientações e, com seu conhecimento, me auxiliou constantemente a buscar a melhoria deste trabalho. O seu profissionalismo, a sua dedicação, o critério na correção deste trabalho e a sua gentileza o tornam um exemplo de profissional.

Agradeço à Professora Dr^a Delci Grapegia Dal Vesco, pela avaliação e direcionamento na etapa da qualificação, bem como à Professora Dr^a Ieda Margarete Oro, pelas contribuições como avaliadora deste trabalho.

Agradeço à Direção, à Coordenação e aos Professores Doutores do Programa de Mestrado Profissional em Administração, da Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE, Campus Cascavel, Paraná – PR, Edison Luiz Leismann, Elza Hofer, Geysler Rogis Flor Bertolini, Silvana Anita Walter, Claudio Antonio Rojo, Jerry Adriani Johann, Elizandra da Silva, Sandra Mara Stocker Lago, Ronaldo Bulhões, Loreni Teresinha Brandalise e Dione Olesczuk Soutes, que compartilharam seus conhecimentos em suas disciplinas com maestria. Agradeço em especial minha amiga Karine Daniele Byhain de Souza pelo apoio em todas as disciplinas e na realização da dissertação. Enfim, agradeço a todos que conheci, de forma direta ou indireta, em função deste trabalho e que não estão aqui mencionados, mas que contribuíram para a concretização de mais esta etapa em minha vida.

Cada dia que amanhece assemelha-se a uma página em branco, na qual gravamos os nossos pensamentos, ações e atitudes. Na essência, cada dia é a preparação de nosso próprio amanhã.

Chico Xavier

RESUMO

Esta pesquisa objetivou analisar como a aplicabilidade dos procedimentos de auditoria contribui para a *disclosure* das ações e práticas de sustentabilidade comunicadas nos relatórios de gestão anual das cooperativas agroindustriais filiadas à central Frimesa, período de 2011 a 2015. Na definição dos constructos, relacionaram-se as categorias: Relatórios de Gestão Anual, Dimensão Econômica, Dimensão Ambiental, Dimensão Social e Instrumento de Auditoria. A pesquisa, de abordagem qualitativa, classificou-se como documental, bibliográfica, exploratória e descritiva. Para a sua realização, seguiu-se a linha da teoria da evidenciação, notadamente no que tange à teoria da evidenciação do relatório sustentável, haja vista que sua relevância está relacionada às suas contribuições teóricas, empíricas e sociais. Empregou-se a análise de conteúdo temática, com auxílio do *software Atlas.ti.*, por meio do qual foi possível explorar os dados dos relatórios de gestão disponíveis no *website* oficial das cooperativas, referentes ao período de 2011 a 2015. O *software* também possibilitou apresentar, em um diagrama de códigos, a relação entre as práticas sustentáveis extraídas dos relatórios de gestão e a estratégia mencionada no contexto das mensagens comunicadas pela Diretoria Executiva das cooperativas. Para a concretização desta pesquisa, se procedeu à descrição dos aspectos que compõem a estrutura dos relatórios de gestão anual das cooperativas; à classificação, nas dimensões da sustentabilidade, do grau de evidenciação dos indicadores quanto à apresentação das informações requeridas no *Global Reporting Initiative 4 – GRI4*; e à avaliação das ações evidenciadas nos relatórios considerando os níveis de aplicação do GRI4 como abordagem de auditoria. Os resultados revelaram que as cinco cooperativas participantes da análise apresentaram um grau de evidenciação maior no relato dos aspectos que compõem a dimensão econômica, com destaque para a C. Vale, que obteve um Grau de Evidenciação Total – GET de 66,66%. Esse resultado indica que, nessa dimensão, essa cooperativa contempla informações suficientes para subsidiar as tomadas de decisões dos *stakeholders*. Quanto às dimensões ambiental e social, os resultados obtidos na apuração dos indicadores mostram que os aspectos contextualizados e comunicados nessas dimensões precisam ser ampliados, pois quanto maior for a quantidade de informações divulgadas, maior será o resultado do GET. Conclui-se que há um predomínio de informações consideradas positivas, pois as cooperativas enfatizam fatos e eventos já ocorridos que foram positivos.

Palavras-chave: Sustentabilidade; Cooperativas Agroindustriais; Competitividade Sustentável; Auditoria.

ABSTRACT

This research aims to analyze how the auditing procedure applicability contributes for the sustainability practices disclosure from the annual management plan of the agribusiness' cooperatives which are affiliated to Frimesa's center, from 2011 to 2015. On defining the terms the following categories were approached: Annual Management Reports; Economic Area; Environmental Area; Social Area and Auditing System. The paper, which presents qualitative approach, is described as documental, bibliographic, investigatory and explanatory. The disclosure theory was taken as a standard concerning the sustainability disclosure report theory, once that its importance is related to its theoretical, empirical and social contributions. The *Atlas.ti* software was used for the thematic content analysis, through which we could explore the data reports management from 2011 to 2015, which are available in the official cooperative website. With the software we could also present, on a data diagram, the relation between the sustainability practices from the management reports, and the strategy mentioned in the cooperatives executive management messages background. In order to fulfill our goal we made a description of the aspects that are part of the annual cooperatives management report structure; we also made a rating, out of the indicators disclosure levels, regarding the presentation of the required information in the Global Reporting Initiative 4 – GRI4; and an evaluation of the main activities report considering the GRI application levels as an audit approach. The results revealed that all of the associated cooperatives in the analysis presented a higher disclosure level in the report concerning the economic area, mainly C. Vale, that had a Total Disclosure Degree – 66,66% of TDD. This result shows, in this area, that this cooperative includes satisfactory information to sponsor the stakeholders' decision making. As for the social and environmental areas, the obtained results, through the indicators verification, shows us that the contextualized and passed on aspects and the release in these areas need to be improved, because the greater the amount of disclosure information the greater the TDD results. Therefore, there is information preponderance deemed as positive because the cooperatives emphasize the positives facts and events occurred.

Keywords: Sustainability; Agribusiness' Cooperatives; Sustainable competitiveness; Auditing.

LISTA DE FIGURAS

<i>Figura 1.</i> Estrutura da dissertação	27
<i>Figura 2.</i> Bases literárias de diversos autores	28
<i>Figura 3.</i> Formas de evidenciação	29
<i>Figura 4.</i> Técnicas de auditoria.....	33
<i>Figura 5.</i> Ambiente de controle interno	35
<i>Figura 6.</i> Mecanismos de governança.....	37
<i>Figura 7.</i> Princípios norteadores das práticas de governança	39
<i>Figura 8.</i> Evolução da sustentabilidade no século XX	42
<i>Figura 9.</i> Evolução da sustentabilidade no século XXI	43
<i>Figura 10.</i> Caracterização do conceito de desenvolvimento sustentável.....	44
<i>Figura 11.</i> Enfoques do desempenho sustentável	48
<i>Figura 12.</i> Princípios para assegurar a qualidade do relatório	51
<i>Figura 13.</i> Conteúdo padrão GRI.....	53
<i>Figura 14.</i> Princípios do cooperativismo	56
<i>Figura 15.</i> Espacialização das maiores cooperativas agropecuárias do Brasil	57
<i>Figura 16.</i> Quantidade de publicações sob Web Qualis	60
<i>Figura 17.</i> Publicação de artigos relacionados à temática	61
<i>Figura 18.</i> Termos com associação entre a auditoria e a sustentabilidade encontrados nas publicações analisadas.....	62
<i>Figura 19.</i> Evolução temporal das publicações analisadas.	63
<i>Figura 20.</i> Procedimentos de coleta de dados.....	69
<i>Figura 21.</i> Técnicas de análise da pesquisa	69
<i>Figura 22.</i> Relação das Cooperativas Filiadas à Central Frimesa.....	70
<i>Figura 23.</i> Sujeitos definidos para este estudo.....	70

<i>Figura 24.</i> Endereços eletrônicos das cooperativas participantes da pesquisa	71
<i>Figura 25.</i> Indicadores definidos: classificação e código	73
<i>Figura 26.</i> Constructo do objetivo específico “a”	77
<i>Figura 27.</i> Constructos do objetivo específico “b”	79
<i>Figura 28.</i> Constructo do objetivo específico “c”	80
<i>Figura 29.</i> Limitações da pesquisa.....	81
<i>Figura 30.</i> Desempenho de exportações paranaenses de sete principais grupos de produtos..	82
<i>Figura 31.</i> Distribuição das Unidades Industriais da Cooperativa Frimesa.....	84
<i>Figura 32.</i> Lar: estrutura do relatório de gestão anual	88
<i>Figura 33.</i> Lar: estratégia e análise	90
<i>Figura 34.</i> Copacol: Estrutura do Relatório de Gestão Anual	98
<i>Figura 35 .</i> Copacol: estratégia e análise	100
<i>Figura 36.</i> Copagril: estrutura do relatório de gestão anual.....	108
<i>Figura 37.</i> Copagril: estratégia e análise	110
<i>Figura 38.</i> Cooperativa C. Vale: estrutura do relatório de gestão anual	118
<i>Figura 39.</i> Cooperativa C.Vale: estratégia e análise	120
<i>Figura 40.</i> Primato: Estrutura do relatório de gestão anual	128
<i>Figura 41.</i> Primato: estratégia e análise	130
<i>Figura 42.</i> Grau de evidenciação total da sustentabilidade: comparativo entre as cooperativas analisadas.....	137
<i>Figura 43.</i> Evidenciação geral das dimensões da sustentabilidade: comparativo entre as cooperativas analisadas.....	138
<i>Figura 44.</i> Princípios para definição do conteúdo do relatório	141
<i>Figura 45.</i> GRI4: Atributos utilizados na verificação das informações	142
<i>Figura 46.</i> Técnicas de auditoria.....	143

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Metodologias para emissão de relatórios.....	54
Tabela 2 – Indicadores sociais econômicos do cooperativismo paranaense	58
Tabela 3 – Quantificação de periódicos e artigos.....	60
Tabela 4 – Cooperativas agroindustriais filiadas à central Frimesa	85
Tabela 5 – Lar: classificação de evidenciação do aspecto análise e estratégia	91
Tabela 6 – Lar: classificação do grau de evidenciação da dimensão econômica	92
Tabela 7 – Lar: classificação de evidenciação da dimensão ambiental.....	92
Tabela 8 – Lar: classificação de evidenciação da dimensão social	93
Tabela 9 - Copacol: classificação de evidenciação do aspecto análise e estratégia	101
Tabela 10 – Copacol: classificação do grau de evidenciação da dimensão econômica	102
Tabela 11 – Copacol: classificação do grau de evidenciação da dimensão ambiental.....	102
Tabela 12 – Copacol: classificação do grau de evidenciação da dimensão social	103
Tabela 13 - Copagril: classificação de evidenciação do aspecto análise e estratégia.....	111
Tabela 14 – Copagril: classificação de evidenciação da dimensão econômica.....	111
Tabela 15 – Copagril: classificação de evidenciação da dimensão ambiental	112
Tabela 16 – Copagril: classificação de evidenciação da dimensão social.....	113
Tabela 17 – C.Vale: classificação de evidenciação do aspecto análise e estratégia.....	121
Tabela 18 – C. Vale: classificação de evidenciação da dimensão econômica	122
Tabela 19 – C. Vale: classificação de evidenciação da dimensão ambiental	122
Tabela 20 – C. Vale: classificação de evidenciação da dimensão social	123
Tabela 21 – Primato: classificação de evidenciação do aspecto análise e estratégia	131
Tabela 22 – Primato: classificação de evidenciação da dimensão econômica	131
Tabela 23 – Primato: classificação de evidenciação da dimensão ambiental.....	132
Tabela 24 – Primato: classificação de evidenciação da dimensão social	133
Tabela 25 – Comparação do grau de evidenciação total da sustentabilidade das cooperativas	136

LISTA DE SIGLAS

ACI	Aliança Cooperativa Internacional
AP	Aderência Parcial
APL	Aderência Plena
Audibra	Instituto dos Auditores Internos do Brasil
BDTD	Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Nacional
Bovespa	Bolsa de Valores de São Paulo
BRC	<i>British Retail Consortium</i> - Norma Global de Segurança Alimentar
C.Vale	C. Vale Cooperativa Agroindustrial
CAGED	Cadastro Geral de Empregados e Desempregados
Campal	Cooperativa Agrícola Mista de Palotina Ltda
Capes	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CBOK	<i>Common Body of Knowledge</i>
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
Coagro	Cooperativa Agroindustrial União
Comasil	Cooperativa Mista Agrícola Sipal Ltda
Coopermibra	Cooperativa Mista do Brasil
Copacol	Copacol Cooperativa Agroindustrial Consolata
Copagril	Cooperativa Agroindustrial Copagril
Cosif	Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional
Coso	<i>Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission</i>
Cotrefal	Cooperativa Agropecuária Três Fronteiras Ltda
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DC	Definição Constitutiva
DJSI	<i>Dow Jones Sustainability Index</i>
DO	Definição Operacional
EPA	<i>United States Environmental Protection Agency</i>
ERP	<i>Enterprise Resource Planning</i>
EUA	Estados Unidos da América
FIEP	Federação das Indústrias do Estado do Paraná
GC	Governança Corporativa
GEE	Grau de Evidenciação Efetiva

GET	Grau de Evidenciação Total
GRI	<i>Global Reporting Initiative</i>
Ibama	Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis
IBCG	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBICT	Instituto Brasileiro de Informação em Ciência e Tecnologia
IFAC	Federação Internacional de Contadores
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i>
IN	Instrução Normativa
IparDES	Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico Social
IIRC	<i>International Integrated Reporting Council</i>
ISE	Índice de Sustentabilidade Empresarial
ISR	Investimentos Socialmente Responsáveis
LAR	Cooperativa Agroindustrial Lar
Mapa	Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento
MDIC	Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio
MTE	Ministério do Trabalho e Emprego
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
ND	Não Disponível
NGSA	Norma Global de Segurança de Alimentos
OCB	Organizações de Cooperativas Brasileiras
Ocepar	Organização das Cooperativas do Estado do Paraná
ODS	Objetivos de Desenvolvimento Sustentável
OECD	<i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i>
ONG	Organização Não Governamental
ONU	Organização das Nações Unidas
Primato	Primato Cooperativa Agroindustrial
RS	Relatório de Sustentabilidade
SAP	<i>Systeme, Anwendungen und Produkte in der Datenverarbeitung</i>
Senac	Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial
Spell	<i>Scientific Periodicals Electronic Library</i>
SUDCOOP	Cooperativa Central Agropecuária Sudoeste Ltda
TBL	<i>Triple Bottom Line</i>
WBCSD	<i>World Business Council for Sustainable Development</i>

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	17
1.1	PROBLEMA DE PESQUISA	20
1.1.1	Questão de Pesquisa.....	22
1.2	OBJETIVOS	23
1.2.1	Objetivo Geral.....	23
1.2.2	Objetivos Específicos.....	23
1.3	JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÃO DA PRODUÇÃO TÉCNICA.....	24
1.4	ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO.....	26
2	REFERÊNCIAS TEÓRICAS E PRÁTICAS	28
2.1	TEORIA DA EVIDENCIAÇÃO.....	29
2.2	AUDITORIA	31
2.2.1	Aspectos conceituais, importância e procedimentos de auditoria.....	31
2.2.2	Auditoria e o sistema de controle interno	34
2.3	GOVERNANÇA CORPORATIVA	36
2.3.1	Diretrizes de Governança Corporativa.....	36
2.3.2	Práticas de governança corporativa alinhadas à sustentabilidade	38
2.4	SUSTENTABILIDADE	40
2.4.1	Contextualização e histórico da sustentabilidade.....	41
2.4.2	Sustentabilidade estratégica e a dinâmica empresarial	45
2.4.3	Ambiente competitivo sustentável.....	47
2.4.4	Vantagem competitiva associada à sustentabilidade	49
2.4.5	Relatórios de sustentabilidade.....	50
2.4.6	Diretrizes para elaboração do relatório de sustentabilidade: padrão GRI.....	52

2.5	COOPERATIVISMO	55
2.5.1	Atuação e princípios do cooperativismo	55
2.5.2	Cooperativismo Agroindustrial Paranaense	56
2.6	EXPERIÊNCIAS SIMILARES NO BRASIL E NO MUNDO	59
2.6.1	Análise da produção científica sobre a temática	59
2.6.2	Análise do contexto de pesquisas similares	63
3	MÉTODO E TÉCNICAS DE PESQUISA DA PRODUÇÃO TÉCNICA.....	67
3.1	DELINEAMENTO DA PESQUISA	67
3.2	DEFINIÇÃO DOS SUJEITOS DO ESTUDO.....	70
3.3	PROCEDIMENTOS DE COLETA DOS DADOS	71
3.4	PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DE DADOS.....	72
3.5	CONSTRUCTOS DE ANÁLISE: DEFINIÇÕES CONSTITUTIVA E OPERACIONAL ..	76
3.6	LIMITAÇÕES DOS MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA.....	80
4	CONTEXTO DA PESQUISA	82
4.1	CARACTERIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS AGROINDUSTRIAIS	82
4.1.1	Cooperativas Filiadas à Central Frimesa	83
5	ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS	87
5.1	COOPERATIVA LAR	87
5.1.1	LAR: Análise dos aspectos que compõem as dimensões da sustentabilidade	91
5.2	COOPERATIVA COPACOL.....	97
5.2.1	COPACOL: Análise dos aspectos que compõem as dimensões da sustentabilidade	101
5.3	COOPERATIVA COPAGRIL	107
5.3.1	COPAGRIL: Análise dos aspectos que compõem as dimensões da sustentabilidade	110
5.4	COOPERATIVA C. VALE	117
5.4.1	C.VALE: Análise dos aspectos que compõem as dimensões da sustentabilidade.....	121

5.5	COOPERATIVA PRIMATO	127
5.5.1	PRIMATO: Análise dos aspectos que compõem as dimensões da sustentabilidade	130
5.6	ANÁLISE COMPARATIVA DO GRAU DE EVIDENCIAÇÃO TOTAL - GET.....	136
6	CONTRIBUIÇÕES PARA A PRÁTICA.....	140
7	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	144
	REFERÊNCIAS	148

1 INTRODUÇÃO

Nas informações extraídas do Relatório *Vision 2050*, encontra-se que as transformações que se tem pela frente representarão grandes oportunidades numa vasta gama de segmentos de negócio, quando os desafios globais do crescimento, de recursos e de alterações ambientais se tornarem as principais forças motrizes estratégicas das empresas na próxima década (*World Business Council For Sustainable Development [WBCSD]*, 2010). Evidencia-se que tais previsões são consideradas reflexos contingenciais e merecem atenção, já que, no cenário internacional, apesar da retração econômica, a produção brasileira ocupa uma posição de destaque, pois fechou 2015 com um Produto Interno Bruto de 5,9 trilhões de reais (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística [IBGE], 2015).

Alguns setores mantiveram suas taxas de crescimento, como, por exemplo, a agricultura, que responde por 22,5% desse total, destacando-se entre os setores em crescimento. Quanto à produção industrial, o Brasil responde por três quintos da produção industrial latino-americana, sendo também possuidor de sofisticado parque tecnológico, aliado a forte desenvolvimento científico (Organização das Cooperativas do Estado do Paraná [Ocepar], 2015).

Entre tantos segmentos que merecem a devida atenção, têm-se as cooperativas, notadamente as instaladas na região paranaense, pois os dados divulgados pelo Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio – MDIC, no primeiro trimestre de 2016, apontam que as cooperativas do estado do Paraná respondem por 33% das exportações, totalizando US\$ 447,3 milhões em exportações. Das dez maiores exportadoras do setor cooperativista no Brasil, três são paranaenses e estão em evidência. São elas: Coamo Agroindustrial, de Campo Mourão; C. Vale, de Palotina; e Lar, de Medianeira. No total, as vendas acumuladas desde 2015 para o exterior, saídas do estado do Paraná, somaram US\$ 1,36 bilhão, superando os estados de São Paulo, de Santa Catarina e de Minas Gerais, que vêm na sequência do *ranking* (Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio, 2016). Os principais mercados de exportação são a China, os Estados Unidos e os Emirados Árabes. Em anos anteriores a 2015, os dados mencionados não foram muito diferentes, pois, desde 2010, o faturamento do cooperativismo paranaense dobrou, passando de R\$ 25 bilhões para R\$ 50 bilhões, somando valores importantes para a economia do estado. Esse crescimento foi consequência dos investimentos realizados em anos anteriores, como em 2014, cujo montante investido em suas

atividades foi de 2,8 bilhões de reais, dos quais 60 milhões em reais foram destinados a investimentos ambientais, o que despertou o olhar da sociedade em geral para as atividades empresariais efetivadas pelas cooperativas (Ocepar, 2015).

Em função do cenário, os *stakeholders* têm mostrado preocupação com as práticas de sustentabilidade e interesse por elas, cuja exigência é de que as organizações adotem medidas sustentáveis, as quais consistem em atender a uma demanda imposta pela sociedade, na qual as gestões sejam socialmente responsáveis por implantar planos e ações que compreendam as dimensões sustentáveis (Rocha *et al.*, 2015). Esse assunto representa, para os investidores, além das questões legais, uma oportunidade de ampliar ainda mais seus negócios, à medida que o mercado de Investimento Sustentável e Responsável (ISR) segue sua trajetória de expansão e comprova a demanda por empresas que executem atividades sustentáveis no longo prazo, com ganhos ambientais, sociais e econômicos (Bolsa de Mercadorias & Futuros Bovespa [Bovespa], 2015).

Pelos motivos expostos, a denominada era da sustentabilidade chegou para fazer parte do ambiente corporativo, consolidando-se a partir da década de 1990, tendo por base o conceito *Triple Bottom Line* – TBL, cuja denominação foi apresentada em 1994, por John Elkington, com a finalidade de representar o tripé da sustentabilidade, o qual envolve questões econômicas, sociais e ambientais (Savitz & Weber, 2007). Adicionalmente, o desenvolvimento sustentável, com foco na sustentabilidade, proporciona inúmeras oportunidades de novos negócios que conciliam viabilidade econômica e ganhos socioambientais, sendo encarada como uma função estratégica, pois envolve aspectos como a busca de longevidade e o comprometimento com os públicos estratégicos da empresa (Gomes & Tortato, 2011).

Em agosto de 2015, foram formalizadas, pela Cúpula das Nações Unidas para o Desenvolvimento Sustentável, as negociações que culminaram com a adoção dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável – ODS que guiarão o desenvolvimento global, visando incentivar as empresas em geral a adotar práticas sustentáveis por meio da integração das informações de sustentabilidade em seu ciclo de relatórios (Organização das Nações Unidas. [ONU], 2015). As devidas práticas devem ser apresentadas com transparência, observando, para tanto, os princípios de governança aplicados às empresas em geral, inclusive às não empresariais, pois, quando adotados, trazem benefícios para as organizações, bem como evitam, por meio do alinhamento de interesses, escândalos corporativos, omissões e fraudes. Para Wanderley (2011), a Governança Corporativa aplica-se a qualquer tipo de organização,

já que as organizações possuem problemas semelhantes, como o acompanhamento da execução de políticas e projetos, que são considerados comuns, independente do porte, da natureza jurídica e do tipo de controle adotado.

No contexto exposto, a constante evolução dos ambientes empresariais torna-se notória e, por consequência, exige das organizações monitoramento contínuo de suas atividades, já que os processos de mudança se apresentam cada vez mais fortes em relação às questões sustentáveis (Gramling, Rittenberg, & Johnstone, 2012). É nessa conjuntura que emerge a auditoria para atuar como função de apoio, designada como um componente ativo da “engrenagem” da gestão (Morais, 2008).

Assim, a importância de auditar as atividades e a necessidade de aprimoramento dos sistemas de controle ganham, no mundo todo, reforço nos estudos contínuos abrangentes sobre os praticantes de auditoria e as partes interessadas. Esses estudos têm por objetivo compartilhar informações e outras práticas, tendências e questões atreladas ao âmbito da auditoria, com o apoio do *Institute of Internal Auditors* – IIA. Recentemente, em julho de 2015, o IIA divulgou, no *Global Internal Audit Common Body of Knowledge* – CBOK, uma pesquisa realizada em fevereiro de 2015, denominada *The Pulse of Internal Audit*. A pesquisa contou com a participação de 166 países, teve por finalidade analisar o contexto de atuação da auditoria e contemplou assuntos referentes aos riscos emergentes e às mudanças contínuas, especialmente as questões que envolvem a sustentabilidade, externadas nos relatórios de gestão (*Global Institute of Internal Auditors* [GLOBAL THE IIA], 2016).

As inúmeras atividades organizacionais demandam transparência e passam a ser do interesse de diferentes públicos, incluindo trabalhadores, organizações governamentais e não governamentais, investidores, contadores e o mercado em geral. Dessa forma, os ambientes corporativos tornam-se participantes-chave no que se refere ao bem-estar nas dimensões econômica, ambiental e social, já que as práticas corporativas são consideradas relevantes no presente e, certamente, serão críticas no futuro, em especial, as questões direcionadas à sustentabilidade corporativa, elencada como um fator imprescindível para o desenvolvimento duradouro da economia em geral (Cintra, 2011).

É imperativo que as organizações que passarem por processos de transformação e conseguirem realizar mudanças corporativas que as qualifiquem sejam percebidas como organizações sustentáveis, visto que estarão mais adaptadas ao novo modelo de desenvolvimento global e também mais bem preparadas para operarem no futuro mercado de negócios da era da sustentabilidade do século XXI (Leal, 2009).

Portanto, a implantação de monitoramento por intermédio de auditorias passa a fazer parte de uma organização denominada moderna, pois seu surgimento está ancorado na necessidade de confirmação das informações empresariais pelos investidores (Attie, 2011). Diante da relevância das informações sustentáveis, o estudo ora apresentado sobre aplicabilidade da auditoria para evidenciar práticas de sustentabilidade nos relatórios de gestão das cooperativas agroindustriais do oeste do Paraná pretende contribuir para a legitimidade e a transparência das ações e práticas de sustentabilidade comunicadas nos relatórios de gestão das Cooperativas Agroindustriais filiadas à central Frimesa.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Os valores ligados ao desenvolvimento sustentável e ao respeito às políticas ambientais têm sido constantemente institucionalizados em maior ou menor grau nos diversos países, seja pela mídia, pelos movimentos sociais e ambientalistas ou pelos governos (Faria, Kniess, & Maccari, 2012). Considerando o contexto em que emergem os negócios, as organizações, em especial as que envolvem assuntos globais sustentáveis, são obrigadas a reinventar seus processos de gestão e criar novas formas para fazer frente a todos os desafios que se pronunciam, quer no ambiente interno, quer no ambiente externo (Tachizawa, 2011).

A urgência e a magnitude dos riscos e dos danos para a sustentabilidade e a grande disponibilidade de opções e oportunidades tornaram a transparência sobre os impactos econômicos, ambientais e sociais um componente fundamental nas relações empresariais, notadamente com os *stakeholders*. É fundamental que o suporte a essa expectativa ocorra de forma objetiva e transparente, bem como seja compartilhado globalmente por meio dos relatórios de gestão e sustentabilidade, já que as informações, em especial sobre as práticas empresariais, demandam credibilidade às partes interessadas (*Global Reporting Initiative* [GRI], 2011).

Os impactos causados pelas empresas em relação às questões ambientais têm gerado preocupação constante, impulsionando a transparência na divulgação das práticas que remetem às questões sustentáveis. Para Calixto (2013), o problema da falta de transparência dos relatórios de sustentabilidade gera inúmeras críticas, já que a emissão desses relatórios decorre da divulgação voluntária pelas organizações, ou seja, sem exigência legal plausível. Ainda para o autor em questão, a busca constante para minimizar tais distorções exige que as

organizações adotem outras formas de aumentar a transparência dos relatórios e implantem, em seus ambientes, instrumentos de avaliações que visem garantir a legitimidade das informações apresentadas.

Muitos são os casos relatados em que as práticas apresentadas nos relatórios de gestão, ou especificamente de sustentabilidade, não condizem com as práticas adotadas no âmbito interno das organizações. Como exemplo, menciona-se o caso *Volkswagen* que, recentemente, em setembro de 2015, infringiu normas ambientais. O caso de manipulação teve repercussão internacional e foi divulgado pela Agência de Proteção Ambiental norte-americana, que investigou e comunicou a fraude da montadora alemã fundada em 1936. Com as investigações, a montadora admitiu e confirmou publicamente ter usado um sistema interno para adulterar a emissão de gases poluentes com a finalidade de receber um selo ecológico das autoridades americanas. Nos testes, a montadora manipulava internamente os resultados com o auxílio de *software*, indicando que o carro tinha baixa emissão de poluentes, mas, posteriormente, nas ruas, o volume de poluentes era maior que o resultado apresentado no teste. Aproximadamente 500.000 veículos das marcas *Volkswagen* foram alvos do sistema fraudulento no mercado americano (*United States Environmental Protection Agency [EPA]*, 2016).

Após a *Volkswagen* abalar a confiança dos consumidores ao admitir ter violado as normas antipoluição, as relações com os *stakeholders* também foram influenciadas negativamente, o que atingiu diretamente as negociações nas bolsas de valores, pois, quatro dias após anunciada a fraude, as ações da montadora alemã despencaram mais de 37%. Isso significa cerca de R\$ 107 bilhões em perda de ativos da companhia, além das multas que, segundo a EPA (2015), podem custar, aproximadamente, US\$ 18 bilhões para a companhia. Por consequência, a fraude apontada nos Estados Unidos da América – EUA também passou a ser alvo de investigação pelo Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – Ibama, que, por considerar o caso gravíssimo, multará a montadora alemã em até R\$ 50 milhões, caso haja confirmação de violação das regras brasileiras de emissão, além de obrigá-la a corrigir o problema em todos os veículos submetidos à alteração no *software* (Ibama, 2016).

Acontecimentos como os mencionados, em que as práticas inerentes às questões de sustentabilidade são maquiadas nos relatórios de gestão, merecem atenção e reforçam que as entidades, sejam elas empresariais ou não, precisam definir estratégias com o intuito de monitorar seus ambientes, especificamente no que concerne aos processos direcionados às

questões sustentáveis, almejando, dessa forma, obter vantagem competitiva com a identificação prévia de possíveis ameaças que possam resultar em prejuízos irreversíveis (Belfi, Lima, Milagres, Assis, & Castilho, 2014).

Assim, as questões de sustentabilidade, face às mudanças constantes que ocorrem em âmbito global, fazem parte de um cenário em que os fatores condicionantes da necessidade de engajamento das empresas em relação à nova economia denotam que, para elas se manterem atuantes junto aos mercados nacional e internacional, precisam dedicar-se de forma contínua à melhoria de sua imagem, pois assim obterão vantagem competitiva, demonstrando que são, efetivamente, organizações que respeitam o meio ambiente (Benites & Polo, 2013).

Considerando o papel relevante das informações que versam sobre sustentabilidade e os novos modelos de gestão das organizações, intensificam-se os olhares e as demandas por transparências das práticas de gestão das organizações que apresentam resultados de crescimento significativo para o país. No rol das organizações que denotam esse crescimento, listam-se as cooperativas como entidades não empresariais localizadas no oeste do Paraná que, nos últimos cinco anos, apresentaram crescimento constante, impulsionando os índices de desenvolvimento econômico do setor (Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico Social [Ipardes], 2016). Nessa direção, enfatiza-se, também, que o agronegócio é considerado um dos setores mais dinâmicos no intercâmbio internacional, tendo, nos últimos sete meses deste ano, as exportações de produtos do setor representado 49,6% do total das exportações brasileiras (Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento [Mapa], 2016).

Em função de as atenções estarem voltadas para o segmento e do interesse de diversos públicos, as preocupações em relação à transparência das informações comunicadas pelas gestões tornam-se primordiais. Salienta-se que, independente dos regimes econômicos e políticos, as cooperativas, em qualquer parte do mundo, precisam seguir princípios na busca solidária de soluções para problemas comuns das partes envolvidas, o que exige que suas práticas também sejam referenciadas nos relatórios de gestão ou de sustentabilidade de modo que proporcionem segurança às partes interessadas.

1.1.1 Questão de Pesquisa

Diante das considerações feitas no subcapítulo anterior, em relação à importância da transparência na comunicação das práticas de sustentabilidade exaradas nos relatórios de gestão e aos riscos inerentes à divulgação de informações que não evidenciem o que foi

efetivamente realizado, pretendeu-se, a partir dessa perspectiva, responder à seguinte questão de pesquisa: Como a aplicabilidade dos procedimentos de auditoria contribui para a divulgação das ações e práticas da *disclosure* da sustentabilidade comunicadas nos relatórios de gestão anual das cooperativas agroindustriais do Paraná?

1.2 OBJETIVOS

Apresenta-se, neste subcapítulo, o objetivo geral seguido dos objetivos específicos delineados para este estudo. Para Gil (2010), o objetivo geral define-se como um ponto de partida que, muitas vezes, precisa ser relacionado a objetivos específicos para a concretização dos resultados. Destarte, delinearam-se os objetivos com o propósito de expor evidências empíricas relacionadas à Teoria da Evidenciação.

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar como a aplicabilidade dos procedimentos de auditoria contribui para a *disclosure* das ações e práticas de sustentabilidade comunicadas nos relatórios de gestão anual das cooperativas agroindustriais filiadas à central Frimesa, período de 2011 a 2015.

1.2.2 Objetivos Específicos

Para a efetivação do presente estudo e com o propósito de aprofundar as intenções expressas no objetivo geral, bem como para explicitar o problema da pesquisa, expõem-se, na sequência, os objetivos específicos:

- a) Descrever os aspectos que compõem a estrutura dos relatórios de gestão anual das cooperativas analisadas.
- b) Classificar, nas dimensões da sustentabilidade, o grau de evidenciação dos indicadores quanto à apresentação das informações requeridas no GRI4.
- c) Avaliar as práticas e ações de sustentabilidade evidenciadas nos relatórios de gestão anual, considerando os níveis de aplicação do GRI4 como abordagem da auditoria.

1.3 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÃO DA PRODUÇÃO TÉCNICA

Para fins de justificativa deste estudo, considerou-se, primeiramente, o cenário internacional em que a produção brasileira ocupa uma posição de destaque, especialmente no âmbito da agricultura, pois foram as cooperativas, notadamente as instaladas no oeste paranaense, que se mantiveram em crescimento nos últimos cinco anos. Para Vesco, Tarifa, Pacheco e Dall Asta (2014), o Paraná passou a assumir a liderança nacional de produção e produtividade agrícola e, por consequência desse crescimento, as cooperativas transformaram-se em agentes de desenvolvimento econômico e social.

O referido crescimento confirma-se também por intermédio dos dados divulgados no primeiro trimestre de 2016 pelo Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio, que concede significância ao Paraná, visto que esse estado representa 33% das exportações relativas às cooperativas brasileiras. Essa relevância justifica-se em virtude de três das dez cooperativas brasileiras serem do estado do Paraná, sendo elas: Coamo Agroindustrial, de Campo Mourão; C. Vale, de Palotina; e Lar, de Medianeira.

Assim, em função desse cenário, os *stakeholders* mostram-se preocupados com a atuação e a imagem do setor junto ao mercado, especialmente no que se refere às ações e práticas comunicadas em seus relatórios de gestão, já que essas ações e práticas são do interesse de diversos públicos.

Dessa forma, a divulgação das práticas e ações traz informações primordiais aos interessados que pretendem contribuir para o crescimento do setor, já que estes prezam pela veracidade, pela transparência e pelo controle do processo de efetivação das ações que envolvem a sustentabilidade. Torna-se, então, oportuno mencionar que um dos objetivos do milênio também é incentivar as empresas em geral a adotar práticas sustentáveis, integrando-as em seu ciclo de relatórios. Isso denota preocupação dos *stakeholders* com as formas de controle empregado nas práticas e ações de sustentabilidade divulgadas nos relatórios (ONU, 2015).

Para Mussoi e Van Bellen (2010), existem diversas críticas quanto à credibilidade das informações das práticas de sustentabilidade prestadas pelas empresas em âmbito mundial, sendo que a principal delas decorre do fato de essas informações não serem, obrigatoriamente, auditadas, ou seja, as empresas podem divulgar o que quiserem.

Para a sociedade em geral, o estudo que ora se apresenta se justifica pelas preocupações com o meio ambiente, as quais assumem proporções cada vez mais notáveis, e pelos efeitos visíveis de desequilíbrios provocados pelo homem. Nessa direção, as empresas, por muitos anos, foram consideradas vilãs desses efeitos e estão, de alguma forma, contribuindo para a busca de respostas a inúmeros questionamentos vislumbrados pela sociedade referente às questões sustentáveis (Dias, 2007).

Portanto, um dos desafios do desenvolvimento sustentável é a exigência de escolhas inovadoras e de novas formas de pensar, especificamente no que tange às questões ligadas à sustentabilidade, no sentido de que contribuam para minimizar e solucionar os riscos e os danos que o crescimento acarreta para a sociedade em geral (GRI, 2011).

Para a comunidade acadêmica, esta pesquisa pode contribuir sob a perspectiva teórica, pois os estudos sobre a aplicabilidade dos procedimentos da técnica de auditoria associada à sustentabilidade, notadamente no âmbito das cooperativas agroindustriais, ainda está em estágio embrionário, pois as legislações específicas brasileiras vêm abordando a auditoria de forma superficial, sem exatamente definir de forma clara e precisa os procedimentos que os profissionais dessa área deveriam adotar por ocasião das mais diversas auditorias (Almeida, 2012).

Diante disso, esta dissertação de mestrado, apresentada em consonância com a linha de pesquisa Sustentabilidade no Agronegócio, do Programa de Pós-Graduação em Administração Profissional, da Universidade Estadual do Oeste do Paraná, pode contribuir para o desenvolvimento científico, haja vista que a técnica de auditoria, por intermédio de seus procedimentos alinhados à teoria da evidenciação, é capaz de trazer vários benefícios para as cooperativas em estudo. Isso porque a aplicabilidade dos procedimentos de auditoria constitui-se em uma possibilidade de contribuição para a *disclosure* das práticas sustentáveis divulgadas nos relatórios de gestão das cooperativas, proporcionando controle, credibilidade e, principalmente, transparência ao processo de divulgação das ações e práticas de sustentabilidade, assim facilitando a possibilidade de competirem, pois, no ambiente empresarial, as questões associadas às práticas sustentáveis são consideradas fatores de competitividade no cenário global.

Com base nessa perspectiva, Siqueira (2011) afirma que a auditoria é considerada parte essencial no que se refere à busca por transparência em relação às atividades organizacionais. O autor reforça que a auditoria contribui para o sistema de monitoramento, o que confirma a realidade vivenciada pelas organizações. Por fim, esta dissertação de mestrado

proporciona relevância atrelada ao contexto social no sentido de promover informações úteis aos associados, aos colaboradores e à comunidade em geral onde estão localizadas às cooperativas filiadas à central Frimesa analisadas neste estudo.

1.4 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

Esta dissertação está organizada em sete capítulos.

No primeiro, apresenta-se a introdução, a qual contextualiza a apresentação do tema; o problema de pesquisa, com as discussões relacionadas à problematização detectada; os objetivos; os aspectos que justificam a escolha do tema; e a estrutura deste trabalho.

No segundo, descreve-se a base teórica que norteou esta pesquisa, elencando tópicos referentes à teoria da evidenciação, à auditoria, aos seus aspectos conceituais, à importância, aos procedimentos e ao sistema de controle interno; à governança corporativa, com abordagem das diretrizes e práticas de governança corporativa alinhada à sustentabilidade; à sustentabilidade, com menção à contextualização, ao histórico e à sustentabilidade estratégica; à dinâmica empresarial, ao ambiente competitivo sustentável, à vantagem competitiva associada à sustentabilidade, aos relatórios e às diretrizes para elaboração conforme padrão GRI; e, por fim, ao cooperativismo, com sua atuação e princípios, e ao cooperativismo agroindustrial paranaense. Ainda neste segundo capítulo, apresentam-se as experiências similares no Brasil e no mundo sobre a temática desta pesquisa.

No terceiro capítulo, expõem-se o método e as técnicas de pesquisa da produção técnica, incluindo o delineamento da pesquisa; a definição dos sujeitos de pesquisa; os procedimentos de coleta dos dados; os procedimentos de análise dos dados; as categorias de análise e suas definições constitutiva e operacional; e as limitações dos métodos e das técnicas de análise.

No quarto, apresenta-se o contexto da pesquisa, com a caracterização das cooperativas agroindustriais paranaenses.

No quinto, traz-se a análise, juntamente com a interpretação dos dados relacionados ao delineamento dos constructos definidos de acordo com os níveis de aplicação da diretriz GRI4.

No sexto capítulo, abordam-se as contribuições para a prática, destacando a significância do modelo utilizado para fins de analisar os aspectos relativos às dimensões econômica, social e ambiental das cinco cooperativas abrangidas por este estudo.

No sétimo capítulo, se tecem as considerações finais e as sugestões para pesquisas futuras desta pesquisa.

A estrutura descrita pode ser visualizada na Figura 1.



Figura 1. Estrutura da dissertação
Fonte: Elaborada pela autora (2016).

Com a apresentação da estrutura da dissertação, dá-se por finalizada a introdução e passa-se para o segundo capítulo, no qual se debruça sobre a base teórico-empírica deste estudo.

2 REFERÊNCIAS TEÓRICAS E PRÁTICAS

Neste capítulo, descreve-se a base teórico-empírica com apresentação das bases literárias dos autores que permitiram entender com objetividade o desenvolvimento deste estudo. Na Figura 2, estão elencados os tópicos que formam a base teórica deste estudo com os respectivos autores.

TÓPICOS DO REFERENCIAL	AUTORES
TEORIA DA EVIDENCIAÇÃO	
Teoria da Evidenciação	(Iudícibus, 2010) - (Malacrida & Yamamoto, 2006) - (Ribeiro, Nascimento e Van Bellen, 2009) - (Rover, Borba e Murcia, 2009) - (Cruz & Lima, 2010) - (Garcia, Peleias & Peters, 2014) - (Pedron, 2014) - (Correa, Gonçalves & Moraes, 2015) - (Martins, Paulo & Girão, 2016)
AUDITORIA	
- Aspectos conceituais, importância e procedimentos de auditoria - Auditoria e o sistema de controle interno	(Morais, 2008) - (Silva, Braga, & Laurencel, 2009) - (Lerípio & Campos, 2009) - (Luca, Martins, Maia, & Coelho, 2010) - (Wanderley, 2011) - (Dias, 2011) - (Cintra, 2011) - (Attie, 2012) - (Almeida, 2012) - (Lélis e Pinheiro, 2012) - (Wernli, 2013) - (Coso, 2013) - (Yoshitake, Gusmão, & Fraga, 2014) - (Audibra, 2015) - (Cosif, 2015)
GOVERNANÇA CORPORATIVA	
- Diretrizes de Governança Corporativa - Práticas de GC alinhadas à sustentabilidade	(Luca, Martins, Maia & Coelho, 2010) - (Caixe e Krauter, 2014) - (Chiachio, Silva, D. Reina, Reina, & Heh, 2015) (Bovespa, 2015) - (IBCG, 2015) - (OECD, 2015) - (Chiachio, Silva, D. Reina, Reina, & Heh, 2015)
SUSTENTABILIDADE	
- Contextualização e histórico da sustentabilidade - Sustentabilidade estratégica e a dinâmica empresarial	(Elkington, 2004) - (Whittington, 2004) - (Tachizawa & Andrade, 2008) - (Van Bellen 2010) - (Maia & Pires, 2011) - (Benites & Polo, 2013) - (GRI, 2013) - (Allegreti, 2013) - (Oro, Renner & Braun, 2013) - (Froelich, 2014) - (Lira & Fraxe, 2014) - (Mangueira, 2014) - (WBCSD, 2015) - (Alievi & Antinarelli, 2015)
- Ambiente competitivo sustentável - Vantagem competitiva associada à sustentabilidade	(Pralhad & Hamel, 1990) - (Leal, 2009) - (Williams, 2010) (Tachizawa, 2011) - (Martins, Protil & Oliveira, 2011) (Brandalise, Rojo, Mata & Souza, 2012) - (Bertolini, Brandalise, Rojo & Lezana, 2013). (Vesco <i>et al.</i> , 2014) – (Martens, Nadae & Carvalho, 2014) - (Barboza, Leismann & Johann, 2015) - (Joshi & Li, 2016)
- Relatórios de sustentabilidade - Diretrizes para elaboração do relatório de sustentabilidade: padrão GRI	(Cantarino, Barata & Rovere, 2007) - (Dias, 2009) - (Schultz, Marques, Murcia & Hofer, 2013) - (Calixto, 2013) - (GRI, 2013) - (Melo, 2014) - (Cantarino, Barata & Rovere, 2015) – (Bolsa de Mercadorias & Futuros Bovespa, 2015)
COOPERATIVISMO	
- Atuação e princípios do cooperativismo - Cooperativismo Agroindustrial Paranaense	(Souza, Braga & Ferreira 2011) - (Ocepar, 2015) - (ONU, 2015) - (Farias, 2015) - (MDIC, 2015), (FIEP, 2016) - (Central de Cooperativas Frimesa, 2016)

Figura 2. Bases literárias de diversos autores

Fonte: Elaborada pela autora (2016).

Cabe destacar que se discorre sobre os tópicos do referencial na sequência em que se encontram expostos na Figura 2, sendo o primeiro a teoria da evidenciação.

2.1 TEORIA DA EVIDENCIAÇÃO

Não obstante a teoria da evidenciação tenha sido enfatizada no início da década de 1950, foi a partir dos anos de 1980 que passou a configurar no meio empresarial enquanto forma de legitimação de uma imagem socialmente responsável da organização, principalmente nas questões sociais e ambientais (Garcia, Peleias & Peters, 2014). Nos aspectos contábeis gerais, a teoria da evidenciação visa apresentar aos diversos usuários informações adequadas, justas e plenas, pelo menos no que se refere ao detalhe que está sendo evidenciado (Iudícibus, 2010).

No Brasil, prevalece a ideia de que a evidenciação é quase um sinônimo das notas explicativas. Entretanto, a evidenciação principal está contida nos próprios relatórios formais. Embora se refira a todo o conjunto das demonstrações contábeis, há várias formas de realizá-la (Iudícibus, 2010). Na Figura 3, apresentam-se as principais formas que estão disponíveis para promover a evidenciação (*disclosure*).

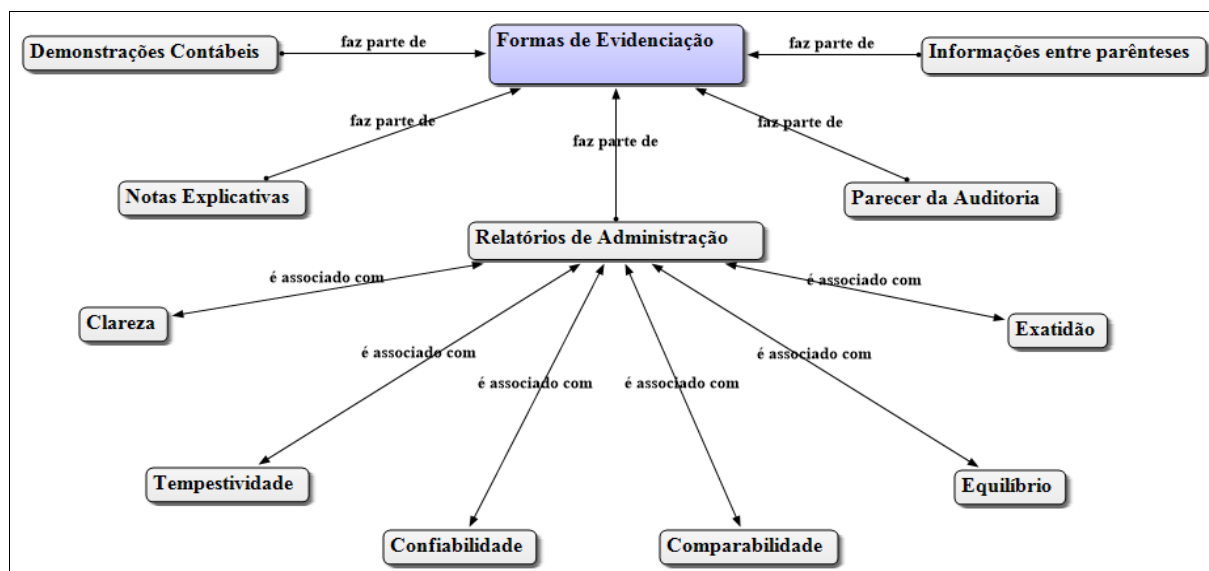


Figura 3. Formas de evidenciação

Fonte: Elaborada pela autora (2016) com base em Iudícibus (2010).

A *disclosure* consiste em um mecanismo de monitoramento dos administradores, realizado pelos acionistas externos e credores, por meio de relatórios regulamentados, como demonstrações contábeis, relatórios de gestão, comunicados ao mercado, *websites* oficiais, entre outros (Martins, Paulo & Girão, 2016). Destarte, os relatórios da administração afetam

as operações da empresa e as suas expectativas em relação ao futuro, pois apresentam informações de caráter não financeiro de suma importância para as decisões empresariais.

Considerando a relevância da *disclosure* ambiental, algumas pesquisas apontam que a evidenciação ambiental vem ganhando espaço no contexto dos relatórios e das demonstrações em geral. Essa asserção pode ser confirmada em um dos estudos realizados entre o período de 2005 e 2007, publicado por Rover, Borba e Murcia (2009). O referido estudo envolveu 57 empresas brasileiras listadas na Bovespa, pertencentes a setores de alto impacto ambiental, e teve por objetivo identificar determinadas características da *disclosure* ambiental, como, por exemplo: a localização das informações, o tipo de notícia, a referência temporal e a classificação da evidência. Os resultados apontaram que 73% da amostra comunicaram questões socioambientais nos relatórios da administração, e os outros 27% destacaram essas questões nas próprias demonstrações financeiras. As 57 empresas da amostra evidenciaram, juntas, 6.182 sentenças ambientais, o que denota a importância desses relatórios para o público interessado.

A significância do resultado da pesquisa de Rover, Borba e Murcia (2009) também ganhou destaque em pesquisas que levaram em consideração comparações internacionais. É o caso do estudo de Ribeiro, Nascimento e Van Bellen (2009), cuja finalidade foi avaliar o nível de evidenciação ambiental nos relatórios anuais de empresas brasileiras em comparação ao nível de evidenciação ambiental de empresas listadas nas bolsas de valores dos Estados Unidos e da Inglaterra. As análises relacionadas ao tipo de informação mais evidenciado indicaram que houve, na divulgação, um equilíbrio entre as informações econômicas e as ambientais.

Depreende-se, então, com base no exposto, que a forma mais legítima de uma empresa deve ser pautada na transparência de suas ações, bem como no equilíbrio entre os aspectos relacionados ao desenvolvimento ambiental e econômico (Correa, Gonçalves & Moraes, 2015). Para Pedron (2014), toda a evidenciação de informações sobre as decisões e as ações refere-se a uma forma de a empresa divulgar suas intenções e sua conduta em relação ao meio ambiente, aos empregados, à sociedade, aos fornecedores, aos clientes e aos acionistas. A *disclosure* influencia o comportamento dos investidores, ao afetar a sua percepção quanto ao risco da companhia, como também a percepção dos gestores que decidirão o nível de evidenciação (Cruz & Lima, 2010).

Cabe frisar que, embora as empresas não tenham a obrigação prevista em lastro legal para evidenciar as questões ambientais em suas divulgações, essas informações se destacam

como fator fundamental para a tomada de decisão pelos *stakeholders*, especialmente no que tange ao desempenho da empresa, considerando que a evidenciação clara, objetiva e completa possibilita um maior grau de confiabilidade e segurança ao se decidir por uma alternativa em detrimento de outras (Malacrida & Yamamoto, 2006).

Outro fator igualmente essencial para os *stakeholders* é a observância da transparência e confiabilidade, as quais podem ser obtidas por meio da auditoria, sobre a qual se discorre a seguir.

2.2 AUDITORIA

O cenário global impulsionou a presença das auditorias no contexto empresarial, exigindo uma nova forma de atuação dos envolvidos nessa atividade que vem, ao longo do tempo, se adaptando a essas mudanças, acompanhando, assim, o progresso da auditoria que, por sua vez, também sofre os impactos e os reflexos do mercado. As mudanças não envolvem somente alterações no instrumental e na metodologia, mas, principalmente, na própria atuação e função no âmbito das empresas (Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional [Cosif], 2015). Inicia-se essa abordagem sobre a auditoria com a apresentação dos seus aspectos conceituais, sua importância e os procedimentos a ele pertinentes.

2.2.1 Aspectos conceituais, importância e procedimentos de auditoria

Toda a significância destinada ao contexto de auditoria é consequência dos principais casos envolvendo fraudes contábeis, especificamente o caso das empresas americanas Enron e *WorldCom*, ocorrido entre 2000 e 2005, que reforçou as reflexões sobre a finalidade e o papel da auditoria no âmbito empresarial (Silva, Braga, & Laurencel, 2009). Em resposta ao reflexo desses escândalos corporativos dos últimos anos com repercussão mundial, a atividade de auditoria apresenta-se em evidência, constituindo-se em um dos agentes da governança corporativa que mais contribui para a observância da transparência e confiabilidade junto aos *stakeholders*, passando, então, a ser considerada um dos principais instrumentos para a melhoria e o aperfeiçoamento do processo de prestação de contas (Luca, Martins, Maia, & Coelho, 2010).

No início dos anos de 1930, a auditoria teve sua semente lançada no campo organizacional, quando foram designados funcionários da própria empresa para auxiliar nas atividades da auditoria independente, os quais, ao longo do tempo, assimilaram as técnicas de auditoria e as aplicaram em atividades práticas solicitadas pela própria administração da empresa (Wanderley, 2011). Considerando a premissa, pode-se apontar que a auditoria tem por finalidade auxiliar a organização a alcançar seus objetivos por meio de uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de risco associados à governança corporativa (Instituto dos Auditores Internos do Brasil [Audibra], 2015).

No que tange à normatização da auditoria pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC nº 781/1995 e pelas Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC, PI-01, foram publicadas as Normas Profissionais do Auditor Interno, revisadas e publicadas posteriormente pela Resolução CFC nº 986/2003. Essa Resolução aprovou a NBC – T-12 – que aborda assuntos referentes às normas técnicas de auditoria interna. Cabe ressaltar que o trabalho do auditor interno também segue o padrão internacional de normas técnicas de auditoria – NBC-TA que trata da Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração, elaborada em consonância com as normas internacionais da Federação Internacional de Contadores – IFAC (COSIF, 2015).

Quanto à estrutura para atuação de auditoria, Wanderley (2011) assevera que, do mesmo modo que a governança corporativa, é aplicada a qualquer tipo de organização. As atividades da auditoria também são realizadas nos mais diversos ambientes, em organizações que possuem os mais variados objetivos, porte, complexidade e estruturas. Da mesma forma, as técnicas e os procedimentos da atividade podem ser aplicados por pessoas de dentro ou de fora da organização, desde que atendam aos requisitos e às normas pertinentes.

A auditoria destaca-se na esfera empresarial e é considerada uma área com alto potencial de atuação, em função do conhecimento que possui para lidar com os riscos atrelados aos processos, o que amplia sua atuação em áreas que possuem relevância sob o ponto de vista da alta administração (Wernli, 2013).

Na esfera da gestão empresarial, a auditoria possibilita avaliar as ações gerenciais, com a finalidade de avaliar e de emitir uma opinião a respeito dos aspectos de eficiência, eficácia, economicidade e efetividade, auxiliando, dessa forma, a administração na gestão, por meio de recomendações que visem aprimorar os sistemas de controle (Wanderley, 2011).

As evidências são obtidas mediante aplicação de procedimentos, conforme Figura 4.

Técnicas de Auditoria	Finalidades
Exame Físico	Busca por evidências com verificação <i>in loco</i>
Confirmação	Obtenção de informações formais junto a terceiros
Exame de Documentos Originais	Realização de análise sobre a autenticidade dos documentos
Conferência de Cálculos	Constatação da exatidão aritmética e financeira das operações
Exame de Escrituração	Utilização para evidenciar a veracidade das informações
Inquérito	Formulação de perguntas para obtenção de respostas satisfatórias
Investigação Minuciosa	Aprofundamento das investigações e dos exames das matérias auditadas
Exame de Registros Auxiliares	Busca de suporte auxiliar com base nos registros elaborados
Correlação das Informações	Correlação entre áreas do balanço auditadas para verificação de sua harmonia e congruência
Observação	Revelação de distorções por meio de exames de observância

Figura 4. Técnicas de auditoria

Fonte: Adaptado de Attie (2012).

Os procedimentos dos quais o profissional de auditoria se utiliza para a realização de seu trabalho visam reunir dados e informações para uma avaliação posterior, o que possibilita, por meio da aplicabilidade desses dados e informações, uma formação de opinião (Attie, 2012).

Além dos procedimentos executados em um programa de auditoria, tem-se o conjunto de papéis de trabalho que são utilizados com o objetivo de colher evidências comprobatórias suficientes para a emissão de uma opinião por meio de relatórios. Os papéis podem ser de natureza corrente, utilizados em apenas um exercício social, e de natureza permanente, utilizados em mais de um exercício social, como, por exemplo, demonstrações financeiras, manuais de procedimentos e demais relatórios relacionados à atividade da empresa. Os papéis referidos são considerados imprescindíveis para a concretização de um programa de auditoria, pois, além de comporem a base dos trabalhos, são necessários para a formalização dos resultados, bem como para fins de comparabilidade (Almeida, 2012).

Corroborar-se, assim, que um programa de auditoria deve ser aplicado em consonância com as normas previstas para sua execução, tornando-se, então, uma função valorizada para o domínio da gestão e da organização em geral (Morais, 2008). Logo, a auditoria desempenha um papel fundamental na organização, em razão de que promove reforço à estrutura de governança corporativa (Luca *et al.*, 2010), sendo fundamental, para isso, a sua aplicação ao sistema de controle interno, conforme se expõe na sequência.

2.2.2 Auditoria e o sistema de controle interno

Como consequência da expansão dos mercados, segundo Lélis e Pinheiro (2012), a atividade de auditoria passou a ser mais disseminada dentro das organizações, haja vista a necessidade de estruturas empresariais mais fortes, com normas, procedimentos e mecanismos eficazes de monitoramento para fins de auxiliar a gestão corporativa.

Diante das contingências empresariais, a auditoria assume, então, uma nova postura de trabalho, pois, mostra-se conectada a esse novo ambiente, passando a fazer uso de novas alternativas e mecanismos em suas atividades, não apenas para detectar e medir possíveis problemas, mas também e principalmente, para oferecer alternativas de soluções imediatas e práticas.

Com base no aspecto mencionado, a postura da administração torna-se uma determinante, pois ela precisa deixar claro quais são suas políticas, os procedimentos e demais códigos adotados, os quais podem ser efetivados de modo formal ou informal, sendo que o importante é que sejam transparentes as intenções empresariais (Dias, 2011).

Praticamente tudo o que os gestores fazem para obter, empregar e gerenciar recursos visando à busca dos objetivos da organização refere-se a uma das conceituações mais modernas de controle gerencial, pois, conforme consta na literatura, os gestores tomam medidas para manter suas organizações nos trilhos, propondo novos controles, desde procedimentos operacionais bem simples até processos mais sofisticados (Cintra, 2011).

Dessa forma, a aplicabilidade de auditoria atrelada às práticas de gestão possibilita uma constatação efetiva dos níveis de conformidade entre a atividade produtiva e os requisitos aplicáveis, notadamente aqueles de natureza legal e referentes à política da organização, o que induzirá a uma abordagem gerencial mais pragmática e adequada aos objetivos e às metas organizacionais (Lerípio & Campos, 2009).

A auditoria consiste, então, em certificar que os objetivos da organização alinhados ao sistema de controle interno foram atingidos de maneira eficiente e econômica (Attie, 2012). Destarte, a finalidade de um processo geral de auditoria aplicada ao sistema de controle interno reserva-se a proteger os ativos de uma organização, visando manter a integridade das informações e propiciando a correção de dados e a confiabilidade dos registros, no intuito de promover a eficiência e a eficácia operacional e gerencial do sistema de gestão (Yoshitake, Gusmão, & Fraga, 2014).

O sistema de controle interno não pode ser considerado apenas um processo em série, mas um processo dinâmico e integrado, sendo que cada organização pode implantar o controle interno de acordo com sua estrutura. Isso porque o controle interno é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, desenvolvido para proporcionar segurança razoável no que diz respeito à realização dos objetivos relacionados às operações, à divulgação e à conformidade. Existe uma relação direta entre os objetivos que a entidade busca alcançar e os componentes que representam o que é necessário para atingir os devidos objetivos (*Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission* [Coso], 2013).

Na Figura 5, apresenta-se a relação entre os objetivos e os componentes delineados e formalizados em 2013, pelo *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission*, com o intuito de auxiliar as organizações no desenvolvimento e na manutenção de sistemas de controle alinhados aos objetivos do negócio.

AMBIENTE DE CONTROLE INTERNO							
Objetivos			Componentes	Estrutura Organizacional			
Operacional	Divulgação	Conformidade	Ambiente de Controle	Nível de Entidade	Divisão de Unidades Negócio	Unidades Operacionais	Funções - Processos
			Avaliação de Risco				
			Avaliação de Controle				
			Informação e Comunicação				
			Atividades de Monitoramento				

Figura 5. Ambiente de controle interno

Fonte: Adaptado de Coso (2013).

De acordo com as orientações do Coso, os componentes não devem ser considerados de forma separada, mas operar em conjunto, como um sistema integrado, para que possam promover a redução de riscos ligados à concretização dos objetivos. Em outras palavras, para que os objetivos sejam atingidos dentro da estrutura organizacional, todos os componentes devem existir e trabalhar de forma integrada. Assim, torna-se relevante mencionar que a formalização de um sistema de controle auxilia a organização frisando que essa deve compreender que foi criada com base em uma visão integrada que envolve todos os processos operacionais e administrativos.

Para operar em conjunto, é necessário adotar mecanismos de controle com direcionamento estratégico pautado na interação, apoiando as melhores práticas de gestão que permitam identificar, gerenciar e monitorar fatores de risco (Coso, 2013). Entretanto, quando a auditoria avalia as ações e as operações considerando seus objetivos, riscos e controles relativos a apenas uma das áreas envolvidas no processo, suas conclusões são consideradas incompletas (Dias, 2011).

Em síntese, não adianta a empresa adotar e implantar um excelente sistema de controle sem que haja integração ou até mesmo verificação periódica, cuja finalidade consiste em avaliar a necessidade de possíveis modificações em função das contingências (Almeida, 2012).

Considerando, então, a importância da integração na auditoria, urge explanar sobre a governança corporativa.

2.3 GOVERNANÇA CORPORATIVA

As discussões sobre os assuntos relacionados às questões ambientais e à necessidade de as organizações adotarem melhores práticas de gestão tornaram-se intensas nos últimos anos, o que fez, simultaneamente, que a governança corporativa assumisse um papel de destaque no fortalecimento das relações entre os agentes, com a finalidade de tornar mais justo e transparente o relacionamento da empresa com seus *shareholders* e *stakeholders* (Luca, Martins, Maia, & Coelho, 2010). Para o desempenho desse papel, a governança corporativa conta com suas próprias diretrizes, abordadas a seguir.

2.3.1 Diretrizes de Governança Corporativa

No Brasil, o histórico da governança corporativa é considerado recente, pois, antes de 1990, o termo era praticamente desconhecido. As necessidades ocasionadas pela sociedade – que, devido à globalização, se tem tornado cada vez mais complexa em suas relações – promoveram a disseminação dos conceitos sobre governança, sendo que as discussões e as compreensões sobre o tema despertaram o interesse dos *stakeholders* que, por sua vez, contribuíram para a evolução dos conceitos.

O termo governança corporativa refere-se a um conjunto de mecanismos de incentivo e controle que visa assegurar o alinhamento das decisões com os objetivos de longo prazo delineados pela organização (Bovespa, 2015). Esses mecanismos, que formam um sistema por meio do qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvem os relacionamentos entre os agentes de governança, denominados de proprietários, conselho de administração, diretoria e órgãos de controle (IBCG, 2015).

Desse modo, governança corporativa é definida como um conjunto de relações determinadas entre uma organização e seu conselho de administração e seus *stakeholders*, com a finalidade de estabelecer a estrutura por meio da qual são definidos os seus objetivos, bem como é responsável por determinar os meios para efetivar esses objetivos, alinhando-os às formas de monitoramento (*Organisation for Economic Co-operation and Development* [OECD], 2015).

As diretrizes de governança corporativa foram impulsionadas pela abertura do mercado de capitais e são de suma importância para que ocorra a transparência da gestão. Os órgãos responsáveis pelos mecanismos e práticas de governança no Brasil são: a Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros, a Comissão de Valores Mobiliários – CVM, o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa e o Banco Nacional de Desenvolvimento Nacional. No exterior, os órgãos que definem as regras e os princípios de governança corporativa a serem seguidos são: a *Organisation for Economic Co-operation and Development* e o Comitê Cadbury, que publica relatórios sobre os aspectos financeiros da Governança Corporativa. Ressalta-se que ambos os órgãos orientam os agentes envolvidos no processo de governança.

Na Figura 6, destacam-se os mecanismos de governança corporativa definidos pela Bovespa.

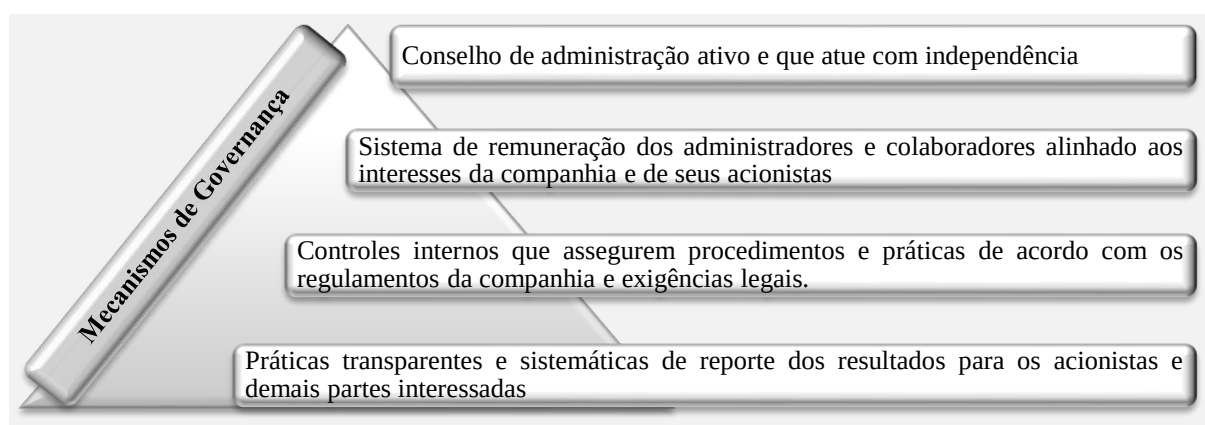


Figura 6. Mecanismos de governança

Fonte: Elaborada pela autora (2016) com base na Bovespa (2015).

A respeito do IBCG, organização dedicada à promoção da Governança Corporativa, frisa-se que, em âmbito nacional, é indicado como principal fomentador das práticas e discussões sobre o tema no país, o que fez com que obtivesse reconhecimento nacional e também internacional. Em 2009, lançou uma série de publicações denominada Experiências em Governança Corporativa, com apresentação de uma pesquisa intitulada A Prática da Sustentabilidade: desafios vividos por agentes da governança.

A pesquisa contou com a participação de agentes de governança corporativa, entre eles, acionistas, investidores, conselheiros e executivos seniores, e teve por finalidade colher e analisar os depoimentos desses agentes sobre os dilemas vividos enquanto tentavam atender ao compromisso com resultados econômico-financeiros e, ao mesmo tempo, inserir a sustentabilidade nas empresas (IBCG, 2009). Os resultados obtidos com a pesquisa evidenciaram a integração entre a governança, a estratégia e a sustentabilidade.

Segundo a pesquisa, ambos os aspectos se tornaram inseparáveis, não sendo mais possível planejar estrategicamente sem levar em conta os temas da sustentabilidade. Também de acordo com as informações extraídas dessa série, os agentes da governança corporativa são os responsáveis pela disseminação e continuidade do processo de sustentabilidade, hoje uma realidade e conduta necessária à longevidade da organização. Em suma, os resultados comprovaram a importância essencial da boa governança corporativa no processo da inserção da sustentabilidade – tema do próximo subcapítulo –, ainda existindo, contudo, empresas que deverão passar por muitas transformações até incorporarem, de fato, o espírito da sustentabilidade em seus processos (IBCG, 2009).

2.3.2 Práticas de governança corporativa alinhadas à sustentabilidade

O bom desempenho financeiro deixou de ser o único critério para conferir valor a uma companhia e atrair novos *stakeholders* que passaram a estar mais atentos à maneira como as empresas lidam com questões socioambientais e de governança corporativa.

Porquanto, balancear resultados econômicos, sociais e ambientais envolve o enfrentamento de inúmeros dilemas pautados em decisões e, para isso, torna-se importante que a empresa crie uma estrutura de governança para a sustentabilidade (BM & F Bovespa, 2015).

As boas práticas de governança corporativa convertem princípios em recomendações objetivas, contribuindo para a longevidade do empreendimento. A origem das boas práticas de governança está pautada em seus princípios que tendem a ser duradouros, mesmo que as práticas sejam modificadas em função do cenário.

Dessa forma, a integração entre governança corporativa e sustentabilidade torna-se evidente quando a atenção se direciona aos quatro princípios (Figura 7) que norteiam essas práticas (IBCG, 2015).



Figura 7. Princípios norteadores das práticas de governança

Fonte: Elaborada pela autora (2016) com base no Código das Melhores Práticas de Governança (2015) e IBCG (2010).

Os princípios de governança corporativa, apesar de terem sido delineados inicialmente para as sociedades anônimas, também podem ser adotados por outras organizações, como, por exemplo, as cooperativas, que podem alinhar seus interesses em observância aos princípios e às práticas de governança e, assim, promover benefícios às partes interessadas, bem como contribuir para a longevidade de suas atividades (IBCG, 2015).

Todavia, diante das exigências dos acionistas e de demais interessados, torna-se absolutamente imprescindível a implementação de políticas de governança corporativa aliadas ao gerenciamento organizacional para fins de promover a transparência e a confiabilidade e, em consequência, proteger os *stakeholders* por meio da redução da probabilidade de riscos e de fraudes (Chiachio, Silva, D. Reina, Reina, & Heh, 2015).

Diante desse cenário e do reconhecimento da importância das boas práticas de governança para o contexto empresarial, a instituição *Deloitte Touche Tohmatsu Limited* apresentou, em 2013, os resultados de uma pesquisa intitulada *Transparência em movimento*: o atual estágio da Governança Corporativa no Brasil. Esse estudo, que envolveu 76 empresas que atuam no Brasil e teve a finalidade de conhecer as percepções de conselheiros e

executivos sobre as práticas de governança corporativa, identificou os principais elementos que compõem essa frente de preocupação nas organizações.

A pesquisa realizada pela *Deloitte Touche Tohmatsu Limited* indica que os envolvidos estão cada vez mais conscientes da importância da criação de uma estrutura de governança, mas que ainda encontram entraves na aplicação prática desse conceito, já que se refere a um processo que demanda uma grande mudança na organização.

Também aponta que os elementos considerados fundamentais para garantir uma mudança positiva no processo de adoção das melhores práticas são: comunicação, liderança e transparência. A transparência foi um elemento que se destacou na pesquisa, pois foi apontado pelos respondentes como fator primordial e responsável pela adoção de estrutura de governança corporativa.

Outro estudo que igualmente deu ênfase à transparência na comunicação foi realizado por Caixe e Krauter (2014), cujas estatísticas indicaram que a governança corporativa promove impacto positivo sobre o valor de mercado das empresas. Salienta-se, portanto, que a valorização das organizações decorre da adesão a práticas focadas, principalmente, na maior proteção dos acionistas e na maior transparência na divulgação de informações atreladas às operações empresariais.

Da importância da prática da sustentabilidade nas organizações e do seu envolvimento com o tema desta pesquisa, emerge a relevância de se tratar especificamente sobre ela.

2.4 SUSTENTABILIDADE

A modernidade envolve todos os campos do conhecimento científico. Nesse contexto, as questões ambientais inserem-se na agenda política e econômica internacional como tema central. Isso ocorre face à identificação do risco de perda dos recursos ecológicos, da biodiversidade e da degradação da condição humana, como um sintoma advindo da crise civilizacional, razão pela qual o tema sustentabilidade conserva toda sua pertinência (Lira & Fraxe, 2014).

O desenvolvimento sustentável agrega toda significância ao ambiente contingencial e é definido como aquele que propõe que o desenvolvimento econômico de um país possa

promover a exploração econômica dos recursos de modo racional, sem prejudicar a continuidade dessas gerações (Shigunov, Campos, & Shigunov, 2009).

Nessa direção, inicia-se este subcapítulo com a contextualização e o histórico da sustentabilidade.

2.4.1 Contextualização e histórico da sustentabilidade

Os movimentos preocupados com as questões ambientais ganharam ênfase a partir da década de 1960, sendo que, em 1970, especialistas começaram a identificar inúmeros problemas de ordem ambiental. A partir de então, vários eventos foram organizados contribuindo para a percepção global dos problemas ambientais (ONU, 2015).

Entre os primeiros eventos, tem-se a divulgação do relatório intitulado “Nosso Futuro Comum”, publicado em 1987, pela Comissão Mundial do Meio Ambiente e Desenvolvimento, vinculada à ONU. O documento traz como proposta o desenvolvimento sustentável, delimitando-o a um desenvolvimento que satisfaça as necessidades existentes de forma que não interfira na capacidade das gerações futuras de suprir suas próprias necessidades. Da mesma forma, passou a disseminar as informações sobre sustentabilidade e aponta que os movimentos ambientais começaram a ganhar espaço no ambiente empresarial há séculos em resposta à industrialização (ONU, 2015).

Mais um evento significativo foi a Conferência das Nações Unidas para o Meio Ambiente e Desenvolvimento, também conhecida por ECO-92 que, realizada na cidade do Rio de Janeiro, objetivou debater formas de desenvolvimento sustentável. A sua importância reside no fato de ter referenciado as questões sustentáveis.

Outro impulsionador dos conceitos de desenvolvimento sustentável foi um evento realizado em 1997, na cidade de Kyoto, Japão, com o objetivo de discutir normas para redução das emissões de gases poluentes. Retificado em 1998 e oficializado em 2005, esse tratado internacional, nomeado de Protocolo de Kyoto, instituiu normas mais rígidas para a redução da emissão dos gases que agravam o efeito estufa (Mangueira, 2014).

Sobre o desenvolvimento sustentável no Brasil, segundo os estudos realizados por Souza e Ribeiro (2013), foi impulsionado, em 1990, em decorrência da discussão e preocupação com a preservação do meio ambiente e com as condições sociais e econômicas da sociedade. Nessa mesma década, foi formalizado o conceito inicial de sustentabilidade

apresentado em 1994, por John Elkington. O tripé da sustentabilidade, *Triple Bottom Line*, contempla as questões econômicas, sociais e ambientais que devem interagir holisticamente a fim de garantir condições econômicas, benéficas para a sociedade e com utilização racional e consciente dos recursos naturais (Elkington, 2004).

Além dos eventos mencionados, inúmeros outros foram formalizados no cenário global, ratificando a importância das questões ambientais associadas ao desenvolvimento sustentável.

Na Figura 8, apresentam-se os principais eventos mundiais que impulsionaram a relevância da sustentabilidade no século XX.

CONTEXTUALIZAÇÃO HISTÓRICA DA SUSTENTABILIDADE NO SÉCULO XX	
1970	Identificação de inúmeros problemas de ordem ambiental.
1971	Relatório Founex preparado por especialistas (Suíça) para defender a integração das estratégias de desenvolvimento e meio ambiente.
1972	1ª Conferência Mundial sobre o Meio Ambiente (UNEP) – Criação do Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente (PNUMA).
1979	1ª Conferência Mundial sobre o Clima.
1983	As Nações Unidas criam a Comissão Mundial para o Ambiente e Desenvolvimento.
1987	Publicação do relatório <i>Our Common Future</i> , com a primeira definição de Desenvolvimento sustentável: “Aquele que permite a satisfação das necessidades presentes sem comprometer a possibilidade de satisfação das necessidades de gerações futuras”.
1990	Realização da 2ª Conferência Mundial do Clima.
1992	2ª Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento – a Cimeira da Terra: Definição da Agenda 21; - Declaração do Rio de Janeiro em prol do Ambiente e Desenvolvimento; - Declaração de princípios para a gestão sustentável das florestas; - Criação do Conselho Mundial Empresarial para o Desenvolvimento Sustentável (WBCSD).
1995	ONU organiza a Cúpula Mundial sobre Desenvolvimento Social em Copenhague, na Dinamarca.
1997	Início das negociações do Protocolo de Quito. A OCDE apresenta a Convenção Anti Suborno (<i>sic</i>). Norma SA8000. Surgimento da GRI.
1999	Proposição, pelas Nações Unidas, do Pacto Global. Publicação, pela OCDE, dos Princípios de Governo Corporativo. Surgimento do <i>Dow Jones Sustainability World</i> . Norma AA1000.

Figura 8. Evolução da sustentabilidade no século XX

Fonte: Elaborada pela autora (2016) com base nos dados da ONU (2015).

Nota frisar que, assim como no século XX, no século XXI, os eventos continuaram a reforçar a relevância das questões ambientais.

Na Figura 9, apresentada na sequência listam-se os principais eventos que versam sobre a importância do desenvolvimento sustentável no decorrer deste século.

CONTEXTUALIZAÇÃO HISTÓRICA DA SUSTENTABILIDADE NO SÉCULO XXI	
2000	Apresentação, pela ONU, da Declaração do Milênio. Publicação, pela OCDE, das Orientações para Empresas Multinacionais.
2001	Promoção de movimentos sociais em Porto Alegre (RS). 1º Fórum Social Mundial, com a finalidade de discutir propostas alternativas de sociedade, contemplando os direitos humanos, direitos trabalhistas, proteção ambiental e economia solidária.
2002	Aprovação, pela Cúpula Mundial sobre Desenvolvimento Sustentável, da Rio+10, em Joanesburgo, na África do Sul, para implementar os compromissos da Rio-92.
2003	Apresentação, pelas Nações Unidas, do Projeto de Normas sobre as Responsabilidades das Empresas Transnacionais e Outras Empresas em relação aos Direitos Humanos.
2005	Década das Nações Unidas sobre Educação para o Desenvolvimento Sustentável (2005-14).
2006	Publicação, pela OCDE, dos Princípios para o Investimento Responsável. Apresentação, pela GRI, das orientações G3.
2008	Ano Internacional do Planeta Terra – Inclusão de incentivos às tecnologias verdes nos pacotes de estímulo econômico anticrise.
2009	Consolidação, pela 15ª Conferência das Partes da Convenção sobre Mudanças Climáticas (COP-15), em Copenhague, do tema climático nas agendas públicas, mas com decepção pelo insucesso em fechar um acordo para diminuir as emissões após 2012.
2010	Aprovação do Protocolo de Nagoya sobre acesso aos recursos genéticos e repartição de benefícios foi o destaque da 10ª Conferência das Partes da Convenção sobre Diversidade Biológica (COP-10), no Japão.
2011	Pnua lança Rumo à Economia Verde: Caminhos para o Desenvolvimento Sustentável e a Erradicação da Pobreza.
2012	Realização da Conferência das Nações Unidas sobre Desenvolvimento Sustentável, a Rio+20, no Rio de Janeiro.
2013	Redução de 53% da proporção de pessoas que passam fome, atingindo o 1º Objetivo do Milênio (ONU), que prevê que, até 2015, as nações diminuam pela metade a proporção de cidadãos famintos.
2014	Lançamento, em dezembro de 2014, pelo secretário-geral da ONU, Ban Ki-moon, de seu Relatório de Síntese, com a apresentação de sua visão para a agenda de desenvolvimento sustentável pós-2015.
2015	Lançamento, durante a Cúpula 09/2015, dos novos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável Global para entrada em vigor em 2016. Realização da 21ª Conferência do Clima (COP 21), em 12/2015, em Paris, para costurar um novo acordo entre os países visando diminuir a emissão de gases de efeito estufa.
2016	Evento realizado em 22/04/2016 a com finalidade de colher as assinaturas referentes ao Acordo Climático firmado em Paris. Esse acordo consiste em incentivar e promover reduções de emissões de poluentes e encorajar políticas entre os países a fim de alcançar o objetivo do milênio 13 definido pela ONU.

Figura 9. Evolução da sustentabilidade no século XXI

Fonte: Elaborada pela autora (2016) com base nos dados da ONU (2015).

Para Van Bellen (2010), a disseminação do conceito de desenvolvimento sustentável ganhou ênfase com a retomada de consciência coletiva acerca dos problemas ambientais pela sociedade. Essa preocupação envolveu governos e demais interessados que contribuíram para a realização de uma série de conferências que culminaram no conceito de desenvolvimento

sustentável, sendo este interpretado como uma nova postura da sociedade ao relacionar-se com o meio ambiente, buscando meios para garantir a qualidade de vida sem destruir a sua base de sustentação, que é o meio ambiente. Para Froelich (2014), o conceito sustentável envolve a interdependência dos seres vivos em relação ao meio ambiente, haja vista que se produz sem causar danos à sustentabilidade.

Com base no exposto, adere-se ao entendimento do desenvolvimento sustentável como um novo valor, vinculando-o ao surgimento de outra racionalidade que leve em conta questões de prudência ambiental, eficiência econômica atrelada à justiça social que vise contemplar, ao mesmo tempo, as dimensões econômica, social e ambiental, sem, contudo, desprezar o campo político-cultural (Lira & Fraxe, 2014, Froelich, 2014). Na Figura 10, pode-se observar a caracterização desse conceito.

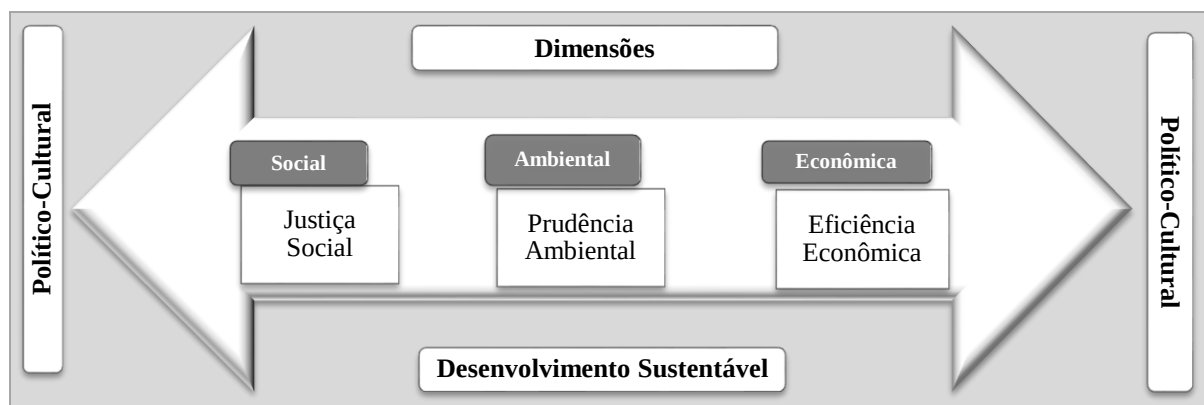


Figura 10. Caracterização do conceito de desenvolvimento sustentável

Fonte: Elaborada pela autora (2016) com base em Lira & Fraxe (2014).

Enfatiza-se, assim, que o desenvolvimento sustentável é formado por uma infinidade de fatores determinantes que dependem da presença de um horizonte estratégico entre seus protagonistas decisivos. Esses resultados são alcançados com a aplicação das práticas levadas adiante pelas inúmeras organizações (Abramovay, 2010).

Entretanto, se as decisões tomadas pelas organizações estiverem alinhadas simultaneamente às dimensões social, econômica e ambiental, tem-se grande possibilidade de alcance da sustentabilidade, pois o uso das dimensões da sustentabilidade e a identificação das relações existentes entre os critérios permitem superar as tradicionais decisões limitadas, já que exige, dos gestores, uma visão sistêmica que contribua para o alcance da sustentabilidade por meio do equilíbrio entre a integração dessas dimensões (Maia & Pires, 2011).

A conscientização coletiva sobre o meio ambiente e as atuais demandas relacionadas à sustentabilidade exigem, então, um novo posicionamento das organizações. Diante das

inúmeras exigências da sociedade, esse posicionamento denota preparação na esfera organizacional para fazer frente a tais demandas, já que os desafios consistem em integrar as questões ambientais com os objetivos gerais econômicos da respectiva atividade (Tachizawa & Andrade, 2008).

O monitoramento das operações relacionadas ao contexto empresarial, porém, tornou-se uma questão de suma importância para o desenvolvimento sustentável que, recentemente, passou a ser discutido na perspectiva da qualidade de vida. Para essa qualidade de vida, é essencial considerar a existência de condições de se ter prosperidade econômica e sustentabilidade ecológica inseridas nas atividades operacionais (Melo, 2013).

Em função do cenário apresentado, o tema sustentabilidade tornou-se ainda mais abrangente para o âmbito empresarial, que não pode somente considerar a preocupação com o impacto ambiental que ocasiona em seu entorno, mas também com todas as questões ambientais atreladas a sua atividade, justamente por ser considerado um tema relativamente novo e requer a quebra de paradigmas pelos envolvidos (Vasconcelos & Normanha, 2014).

A relação entre sustentabilidade e a dinâmica empresarial é o foco do próximo subcapítulo.

2.4.2 Sustentabilidade estratégica e a dinâmica empresarial

A introdução dos conceitos de sustentabilidade no contexto organizacional vem, ao longo do tempo, exigindo uma nova postura empresarial, com novas formas de contribuir, de atuar, de tomar decisões e, por definição, a sua relação com o mercado e a sociedade em que atua, pois é essencial agir considerando a integração dos conceitos de responsabilidade social, econômica e ambiental (Benites & Polo, 2013). Com base nesse aspecto, as empresas e os *stakeholders* passam a encontrar e empregar soluções para tornar o ambiente sustentável exequível e apelativo, e isso é estratégia empresarial no seu melhor (WBCSD, 2015). Porém, é imprescindível considerar o tripé da sustentabilidade, ou seja, suas dimensões econômica, ambiental e social, pois, para Allegreti (2013), o pilar econômico promove eficiência econômica, o pilar ambiental gera prudência ecológica e o pilar social conduz à equidade social.

Os efeitos do consumo desenfreado dos recursos naturais no meio ambiente são preocupações discutidas em âmbito global e induzem as empresas a repensarem suas

responsabilidades e práticas perante a sociedade, pois, para que se mantenham atuantes junto ao mercado extremamente competitivo, necessitam urgentemente criar ações estratégicas e programas direcionados às questões ambientais e sociais (Andrade & Câmara, 2012).

O termo sustentabilidade estratégica tornou-se um assunto central para o negócio das empresas, notadamente no que se refere aos aspectos relacionados aos investimentos em projetos associados às ações sociais e ambientais. Isso porque a sustentabilidade estratégica possibilita obter ganhos generalizados de eficiência no negócio, devido à minimização de custos e riscos provenientes do consumo excessivo, com redução da poluição e da geração de lixo, adequando racionalmente o uso de recursos (P.B.O Claro & Claro, 2014)

As questões sustentáveis relacionadas às estratégias também são destaque no *Global Reporting Initiative*, que apresenta as diretrizes para a comunicação das práticas e ações sobre a sustentabilidade. Em sua descrição inicial, as diretrizes apresentadas pelo GRI, versão 4, sugerem, para fins de comunicação, que sejam relatadas inicialmente as questões referentes às estratégias e à análise adotadas para a organização, seguidas de informações sobre o perfil organizacional, os aspectos materiais, o engajamento dos *stakeholders*, o perfil do relatório, a governança e, por fim, assuntos relacionados à ética e à integridade. A divulgação das devidas ações é considerada de suma importância, pois, em uma última análise, devem satisfazer as necessidades de informação de seus *stakeholders*, assim reforçando a imagem da organização junto ao mercado em que atua (GRI, 2013).

Ressalta-se que estratégias existem e se consolidam em qualquer tipo de organização, independente do porte. Referem-se ao que as pessoas realizam e envolvem rotinas, procedimentos, recursos e tecnologias materiais, cujas atividades, do ponto de vista gerencial, constituem algo de que muitos atores participam. Portanto, a estratégia como um todo é socialmente muito importante para ser ignorada (Whittington, 2004). Assim, como a formulação de estratégia relaciona-se com o ambiente interno e externo no qual o grupo atua, os gestores a nível estratégico devem estar cientes quanto à influência dos fatores ambientais, que poderão, de alguma forma, afetar as atividades associando-as ao futuro do grupo (Paiva, Carvalho, & Fensterseifer, 2009).

O posicionamento de ajustar-se com maior rapidez às pressões advindas da sustentabilidade pode agir sobre o desempenho dos negócios de modo positivo ou negativo, dependendo da resistência da organização em institucionalizar práticas sustentáveis (Moraes, Oliveira, & Souza, 2014). Para que uma empresa crie uma gestão pautada em

sustentabilidade, é primordial que haja integração dos aspectos econômicos, sociais e ambientais aliados à estratégia (Rocha *et al.*, 2015).

Todavia, as organizações denotam que demonstram interesse pelas preocupações com o ambiente e percebem a importância de uma estrutura de gestão que integre, em seu modelo de gestão, a variável sustentabilidade alinhada a sua estratégia, haja vista que, para alcançar a competitividade, torna-se imprescindível que sejam trabalhados os aspectos sociais, ambientais e econômicos em conjunto, já que, de forma mais abrangente, pode-se dizer que a estratégia diz respeito a posicionar uma organização para a obtenção de vantagem competitiva (Alievi & Antinarelli, 2015). Para tanto, as empresas precisam demonstrar para a sociedade sua postura em relação aos recursos naturais, objetivando ser reconhecida como uma empresa socialmente responsável (Oro, Renner & Braun, 2013). Em outras palavras, necessitam de um ambiente competitivo sustentável.

2.4.3 Ambiente competitivo sustentável

A economia global se expande rapidamente e, conseqüentemente, as organizações estão sendo desafiadas a se comportar de uma forma ambientalmente sustentável e socialmente responsável, haja vista que os investidores estão exigindo a divulgação de riscos ambientais relevantes. Isso faz com que os gestores procurem continuamente informações para melhorar o desempenho *Triple Bottom Line* (Joshi & Li, 2016).

No ambiente de competição no qual as organizações estão inseridas, as dimensões globais e as características constantemente modificadas por rápidas mudanças tecnológicas e de mercado as impulsionam a atuarem nesse contexto de forma diferenciada. Nesse sentido, a competitividade está relacionada à forma como as organizações, por meio de suas competências essenciais, promovem sustentação das capacidades internas com a finalidade de se manterem atuantes e competitivas junto ao mercado em que atuam (Prahalad & Hamel, 1990).

Para que essas organizações mostrem-se ativas e competitivas, necessitam adotar e empregar novas estratégias, inserindo, assim, novas ferramentas no processo de gestão, observando que seu desempenho dependerá de sua atuação junto a esse ambiente (Martins, Protil, & Oliveira, 2011). Isso se deve ao fato de que o ambiente hipercompetitivo advindo das mudanças constantes nos hábitos, valores e parâmetros de gestão das empresas vêm despertando demandas de estratégias que produzam competitividade (Vesco *et al.*, 2014).

Dessa forma, as organizações passam a vislumbrar a necessidade de fazer mudanças empregando diversas abordagens, complementarmente às direcionadas para as questões relativas à sustentabilidade, para aumentar, conseqüentemente, sua competitividade em função da interação entre os ambientes internos e externos (Tachizawa, 2011).

Uma questão indispensável ao desempenho dessas organizações refere-se à sustentabilidade. Para explicar tal desempenho, abordam-se dois enfoques, representados na Figura 11.

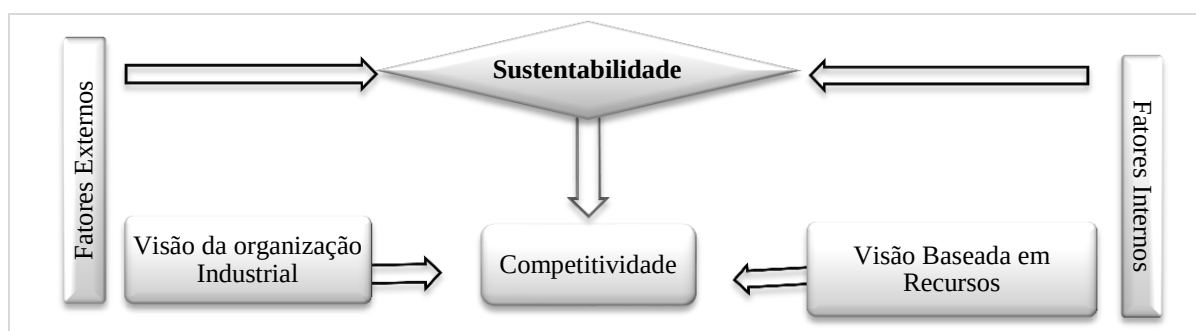


Figura 11. Enfoques do desempenho sustentável

Fonte: Elaborada pela autora (2016) com base em M. F. O. Silva, Silva & Motta (2011).

Conforme se pode observar na Figura 11, o primeiro enfoque está relacionado à visão da organização industrial, e o segundo, à visão baseada em recursos. Esses dois enfoques estão ligados à competitividade, pois o desempenho das organizações relaciona-se tanto aos seus fatores internos e externos, como aos seus fatores estruturais. Assim, o seu desempenho associa-se às características gerais de seu ambiente, às quais todas as empresas de um país estão sujeitas (M. F. O. Silva, Silva, & Motta, 2011).

Salienta-se que o cenário direciona as organizações de modo que reflitam sobre sua atuação junto ao mercado, especificamente no que tange às formas de gestão, e comecem a utilizar de forma eficaz seus recursos a fim de prover maior valor aos clientes. Tomando por base esse aspecto, as organizações podem criar vantagem competitiva sustentável desde que os recursos utilizados em seus processos produtivos sejam valorizados, pois o ambiente empresarial exige a inserção de novas práticas competitivas que demandem sustentabilidade (Williams, 2010).

Assim, torna-se notório que o cenário econômico se reflete diretamente na forma de gestão, exigindo que as organizações apostem e invistam em processos utilizando os recursos de maneira eficiente em termos de sustentabilidade, pois os investimentos em inovação e

atividades que prezam pelas questões sustentáveis possibilitam a minimização dos custos e a redução dos impactos ambientais (Martens, Nadae, & Carvalho, 2014).

Portanto, as organizações tendem a agregar valor criando um ambiente competitivo ao adotarem práticas sustentáveis, já que, de acordo com o contexto atual, são vistas como um atributo diferencial pelos *stakeholders*, tornando-se um imperativo de gestão para que obtenham destaque (Domeneghetti & Araújo 2014). Sob esse prisma, os autores em questão afirmam que as organizações sustentáveis empregam suas práticas e estratégias para se tornarem economicamente viáveis, mantendo-se competitivas junto ao mercado, pois produzem e atuam em observância aos aspectos relacionados à sustentabilidade, contribuindo dessa forma para um desenvolvimento sem agredir o meio ambiente (Leal, 2009). É dessa vantagem competitiva mencionada pelo autor que trata o próximo subcapítulo.

2.4.4 Vantagem competitiva associada à sustentabilidade

A competitividade vivenciada pelas organizações está cada vez mais associada a uma gestão estratégica orientada para a sustentabilidade, pois, com o desenvolvimento econômico e tecnológico, a sociedade e o meio ambiente exigem novas posturas de gerenciamento, já que as exigências condicionadas à atividade industrial requerem uma gestão que demonstre novas formas e ferramentas que permitam que a organização integre, em seus processos, a preservação ambiental, considerando o aspecto social associado às questões econômicas (Kneipp, Gomes, Bichueti, & Maccari, 2012).

O termo vantagem competitiva significa, então, possuir algo que é valorizado pelo cliente. Oportuno se torna mencionar que a variável ambiental é fonte de diferenciação, visto que promove competitividade, melhora a imagem e a reputação da organização, pois, a adoção, pela empresa, de uma postura proativa quanto às questões relacionadas à sustentabilidade, é considerada uma vantagem competitiva (Bertolini, Brandalise, Rojo, & Lezana, 2013). As empresas que possuem investimentos em sustentabilidade estão mais preparadas e são menos afetadas em seu desempenho no longo prazo, pois podem beneficiar-se de uma vantagem competitiva, sendo essa uma blindagem em relação aos efeitos da crise. Dessa forma, o ideal é que as empresas procurem alinhar os projetos e as ações aos objetivos estratégicos ou ainda que elaborem tais objetivos à luz de uma visão estratégica de sustentabilidade, considerando que, no longo prazo, alcancem desempenhos superiores (P.B.O. Claro & Claro, 2014).

O avanço empresarial está integrado à inovação, referindo-se a um processo pelo qual os conhecimentos gerais da sociedade se tornam novas práticas aplicadas conforme a demanda por mudanças. Nesse ambiente, a sustentabilidade é considerada o arredondamento da conta do avanço, pois visa representar o cuidado de não deixar o avanço poluente arruinar o avanço inteligente (Castro & Cattoni, 2014). Portanto, as organizações precisam, então, pensar de modo prospectivo, pois cada movimento da organização resulta em uma reação dos concorrentes e demais envolvidos na dinâmica do mercado competitivo (Brandalise, Rojo, Mata & Souza, 2012).

Assim, o caminho para a competitividade empresarial pautada na sustentabilidade estratégica está associada a uma gestão lucrativa da empresa que pressupõe, entre outras, a habilidade de ampliar a atividade econômica, reduzir os impactos ambientais e contribuir para potencializar os resultados futuros da empresa (Cantarino, Barata, & Rovere, 2015).

No cenário dos negócios, portanto, a sustentabilidade passa a ser considerada fator de competitividade das organizações, dado que a sociedade exige novos paradigmas empresariais, cuja demanda se apresenta cada vez mais seletiva com as informações atuais (Barboza, Leismann, & Johann, 2015). Nesse contexto, encontram-se os relatórios de sustentabilidade sobre os quais se discorre nesse momento.

2.4.5 Relatórios de sustentabilidade

No Brasil, as empresas ainda não são obrigadas legalmente a divulgar informação de natureza ambiental e social nas suas demonstrações contábeis. Porém, os gestores precisam se ater à necessidade de divulgação, pois a maximização do valor da empresa relaciona-se com as devidas divulgações, notadamente no que concerne às questões sustentáveis, considerando que a mudança de comportamento dos *stakeholders* acarreta a necessidade de adoção de determinados padrões ambientais e sociais (Melo, 2014). Segundo informações do *website Corporate Register*, a primeira empresa a registrar as informações sustentáveis foi a *British Nuclear Fuels*, em 1987, com a publicação do relatório denominado *Health and Annual Report*, em 1988. Atualmente, o *website* conta com 76.827 mil relatórios de 13.376 organizações que registram suas informações sobre a sustentabilidade empresarial.

Em observância aos respectivos padrões, as informações comunicadas nos relatórios de gestão sobre sustentabilidade devem ser divulgadas levando em conta a relevância dos assuntos para os públicos interessados, em função de suas diferentes necessidades, em

determinadas informações. Com base nesse aspecto, a gestão e o acompanhamento da divulgação das práticas e ações sustentáveis tornam-se indispensáveis para fins de contribuir para o aprimoramento e transparência na divulgação dos relatórios de sustentabilidade (Dias, 2009).

A referida transparência em relação às ações sustentáveis atreladas às atividades organizacionais passou a ser do interesse de diferentes públicos, pois as informações sobre essas práticas de sustentabilidade apresentadas nos relatórios permitem que as organizações realizem avaliações consistentes, gerindo melhor os efeitos do desenvolvimento sustentável sobre suas atividades e estratégias. Com relação à transparência dos relatórios, nenhuma regulamentação aponta claramente um recurso a ser utilizado nos modelos existentes. No entanto, as empresas que optarem por divulgar as informações podem fazer uso das notas explicativas para detalhar informações que julgarem relevantes para fins de promover a transparência na divulgação (Carvalho & Siqueira, 2005). Entretanto, deve-se observar se as ações sustentáveis apresentadas no relatório de sustentabilidade atendem aos princípios estabelecidos para assegurar a qualidade das informações, conforme mencionado no GRI, versão 4 (Figura 12).

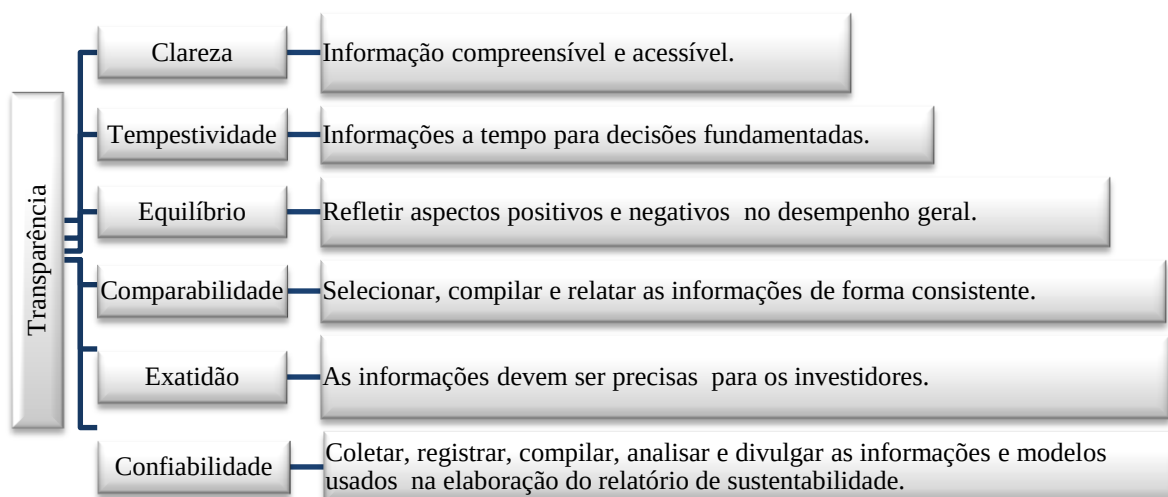


Figura 12. Princípios para assegurar a qualidade do relatório

Fonte: Adaptado pela autora (2016) com base nos dados extraídos de GRI (2013).

Quando as informações estão em consonância com os princípios expostos e são comunicadas nos relatórios de gestão demonstrando transparência, objetividade e abrangência em relação ao balanço real de suas atividades, as organizações divulgam confiabilidade e promovem viabilidade do negócio junto às partes interessadas (Cantarino, Barata, & Rovere, 2015). Entretanto, a divulgação das informações exige que as organizações sigam as diretrizes

do padrão escolhido. No subcapítulo seguinte, têm-se as diretrizes da GRI que serviram de parâmetro para a pesquisa ora apresentada.

2.4.6 Diretrizes para elaboração do relatório de sustentabilidade: padrão GRI

Em 1997, nos Estados Unidos, teve início a elaboração, pela *Global Reporting Initiative*, uma instituição sem fins lucrativos, o relatório de sustentabilidade denominado de GRI. O manual apresenta orientações para emissão das ações sustentáveis com o objetivo de aperfeiçoar a qualidade das informações socioambientais comunicadas pelas companhias. O GRI aborda, ao longo de suas diretrizes, os aspectos social, ambiental e econômico, posicionando-se como um padrão internacional para o desenvolvimento de enfoques consistentes de ações sustentáveis (Calixto, 2013).

As diretrizes mencionadas no GRI para o relato da sustentabilidade oferecem um direcionamento para a divulgação das práticas de sustentabilidade, pois referenciam a implementação com princípios sobre as formas de comunicação das práticas e ações sustentáveis, podendo ser adotadas por diferentes organizações. Constituem uma referência internacional para todos os interessados em informar seu desempenho ambiental, social e econômico.

As diretrizes do GRI são desenvolvidas por meio de um processo que envolve diversos *stakeholders*, entre os quais estão os representantes de empresas, trabalhadores, sociedade civil e mercados financeiros, auditores e especialistas em diversas áreas. São produto de um intenso diálogo com agências reguladoras e governamentais de diversos países, além de serem desenvolvidas em conformidade com documentos internacionalmente reconhecidos sobre a elaboração de relatórios (GRI, 2013). O primeiro conjunto de diretrizes, para fins de elaboração dos relatórios de sustentabilidade, foi formulado pelo GRI no ano de 1999 e lançado em 2000. No Brasil, a primeira empresa a utilizar as diretrizes foi a Natura, em 2000, sendo que, em 2004, aproximadamente 250 organizações, em âmbito global, as adotaram. (Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social, 2015).

Posteriormente, no Brasil, em dezembro de 2006, foi lançada a versão GRI3 e, em 2013, a última versão, denominada de GRI4. Essa última versão, com a finalidade de integrar informações estratégicas sobre sustentabilidade a outros dados financeiros materiais, foi atualizada considerando o contexto e a dinâmica empresarial. Essa atualização representa uma evolução significativa e positiva à medida que os *stakeholders* se conscientizam da

necessidade de promover uma economia sustentável (GRI, 2013). Assim como todas as diretrizes da GRI, as diretrizes G4 foram concebidas como um marco consolidado para as organizações relatarem seu desempenho com base em diferentes códigos e normas de sustentabilidade com referência a documentos específicos amplamente aceitos e usados com orientações sobre como apresentar conteúdos relacionados à sustentabilidade em relatórios de diferentes formatos.

O conteúdo geral e específico a ser mencionado nos relatórios de sustentabilidade aos interessados em adotar o padrão GRI está representado na Figura 13.

Diretrizes para elaboração do Relatório de Sustentabilidade padrão modelo - GRI4	CONTEÚDO PADRÃO
	Estratégia e Análise
	Perfil Organizacional
	Aspectos Materiais Identificados e Limites
	Engajamento <i>Stakeholders</i>
	Perfil do Relatório
	Governança
	Ética e Integridade
	CONTEÚDO ESPECÍFICO
	Informações sobre a forma de Gestão
	Indicadores
	Categorias: Ambiental - Econômica - Social

Figura 13. Conteúdo padrão GRI

Fonte: Elaborada pela autora (2016) com base nos dados extraídos de GRI (2013).

No que diz respeito aos diferentes formatos de elaboração, têm-se os relatórios independentes de sustentabilidade, relatórios integrados, relatórios anuais, relatórios sobre normas internacionais específicas, relatórios eletrônicos, entre outros. Os modelos referenciados e conhecidos nacionalmente são os elaborados pelo Instituto Brasileiro de Análises Sociais – IBASE, que contemplam informações com o predomínio das quantitativas, e o modelo sugerido pelo Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social, que consiste em orientar para uma comunicação ampla levando em conta dados qualitativos, com recomendação de adoção do padrão estabelecido pelas diretrizes do GRI. Assim como o GRI, o instituto Ethos e o IBASE são organizações que têm por objetivo mobilizar e auxiliar as empresas a gerirem seus negócios de forma socialmente responsável, pois ambas orientam por intermédio de seu conteúdo a elaboração dos relatórios de sustentabilidade. (Vilela, 2012).

Os relatórios de sustentabilidade são divulgados voluntariamente pelas organizações, havendo, ainda, muitas críticas quanto à falta de transparência desses relatórios. O relatório anual continua sendo apresentado como principal canal pelas companhias para destacar as

informações sobre as ações empresariais, seguido do relatório de sustentabilidade divulgado como parte do relatório anual ou como uma publicação específica (Calixto, 2013).

Muitas são as empresas que já estão utilizando o padrão GRI versão 4 considerando o relato integrado. Toma-se por referência o exemplo das empresas listadas na Bovespa, que divulgou os resultados de um estudo intitulado “Relate ou Explique” 2015, sobre a escolha dos relatórios para fins de comunicação das informações inerentes à sustentabilidade. Os resultados da pesquisa apontaram que, do total de 160 empresas, 81 já fazem seus relatórios pela metodologia GRI, versão G4, e destas, 9 publicam suas práticas considerando o relato integrado, conforme Tabela 1.

Tabela 1 – *Metodologias para emissão de relatórios*

Metodologias do relatório	Número de empresas
GRI G4	72
Sem informação	41
GRI G3.1	34
GRI G4 e IIRC	9
GRI	3
COP (Pacto Global)	1
Total	160

Fonte: Bolsa de Mercadorias & Futuros Bovespa (2015).

A comunicação de informações que abordem as questões sustentáveis pressupõe o conhecimento de diversos grupos relacionados à empresa, e tais informações devem ser divulgadas em atendimento à relevância das suas diferentes necessidades. Nessa conjuntura, o papel da gestão é contribuir para o aprimoramento visando à transparência dos relatórios de sustentabilidade (Dias, 2009).

Observa-se que um padrão para elaboração de relatórios de sustentabilidade torna-se essencial, pois minimiza as divergências na comunicação das práticas de sustentabilidade, especificamente no que se refere ao grau de detalhamento das informações apresentadas em seus relatórios (Cantarino, Barata, & Rovere, 2007).

O GRI apresenta, para fins de elaboração e avaliação, princípios e atributos para assegurar a qualidade das informações comunicadas visando promover a transparência das práticas e ações externadas nos relatórios. A versão 4 do GRI possibilita que as organizações em geral relatem às partes interessadas suas contribuições para o desenvolvimento

sustentável, por intermédio de um conteúdo que orienta sobre a comunicação equilibrada dos aspectos contemplados nas três dimensões da sustentabilidade.

Com base no exposto, o modelo de análise utilizado para este estudo é o GRI4. Além de esse modelo ser citado com frequência como o mais propagado, a diretriz constitui uma referência internacional para todos os interessados em informar seu desempenho ambiental, social e econômico.

Conforme mencionado, o GRI pode ser adotado como padrão por qualquer tipo de organização, como, por exemplo, pelas que seguem os princípios do cooperativismo.

2.5 COOPERATIVISMO

A relevância do cooperativismo para o contexto empresarial é atribuída, principalmente, à sua função de inserção econômica nos mercados concentrados, pois, além de promover aumento na renda dos associados, contribui para o desenvolvimento local (Souza, Braga, & Ferreira 2011). Os princípios que regem as atividades do cooperativismo encontram-se a seguir.

2.5.1 Atuação e princípios do cooperativismo

As atividades do cooperativismo referem-se a uma forma mais evoluída do associativismo, pois o indício das primeiras atividades por meio de cooperativas de consumo surgiu em 1844. Um ano após, em 1985, foi formalizada a primeira organização não governamental – a Aliança Cooperativa Internacional, com sede em Genebra, na Suíça, à qual as Nações Unidas concederam *status* de órgão consultivo. A ACI tem o objetivo de fortalecer as cooperativas no âmbito global. Já a representação do sistema cooperativista nacional fica por conta da Organização das Cooperativas Brasileiras – OCB, com sede em Brasília. Estruturada nos termos da Lei nº 5764/71 e criada para atuar como representante legal do sistema cooperativista nacional, congrega as organizações estaduais constituídas com a mesma natureza (Ocepar, 2015).

O cooperativismo apoia-se em princípios que norteiam sua forma de atuação junto ao mercado. Os princípios delineados para o cooperativismo, revisados em 1937, em 1966 e em 1995, também foram seguidos pelos pioneiros das primeiras cooperativas. Atualmente, são

referenciados no contexto global por todas as cooperativas, pois mundialmente são seguidos na busca solidária de soluções para problemas comuns das pessoas que as integram, independente dos regimes econômicos e políticos adotados pelas cooperativas. Conforme expõe a Figura 14, são sete os princípios delineados a serem observados por todos os envolvidos na atividade do cooperativismo.



Figura 14. Princípios do cooperativismo

Fonte: Elaborada pela autora (2016) com base na Ocepar (2015).

Dada a importância do cooperativismo para o contexto mundial e em observância à viabilização das atividades de milhões de pessoas no mundo todo, a Organização das Nações Unidas declarou, em 2012, o ano das cooperativas, intitulado-o de *International Year of Cooperatives*.

Em se tratando do cooperativismo no Brasil, dá-se destaque, nesta pesquisa, às cooperativas agroindustriais do Paraná, o que justifica a abordagem que segue.

2.5.2 Cooperativismo Agroindustrial Paranaense

No Estado do Paraná, localizado na região Sul do Brasil, com área de 199,7 mil quilômetros quadrados, o equivalente a, aproximadamente, 2,3% do território brasileiro, estão situadas algumas das maiores cooperativas do país.

Na Figura 15, é possível observar essa concentração, representada de acordo com o mapa de espacialização das maiores cooperativas agropecuárias.

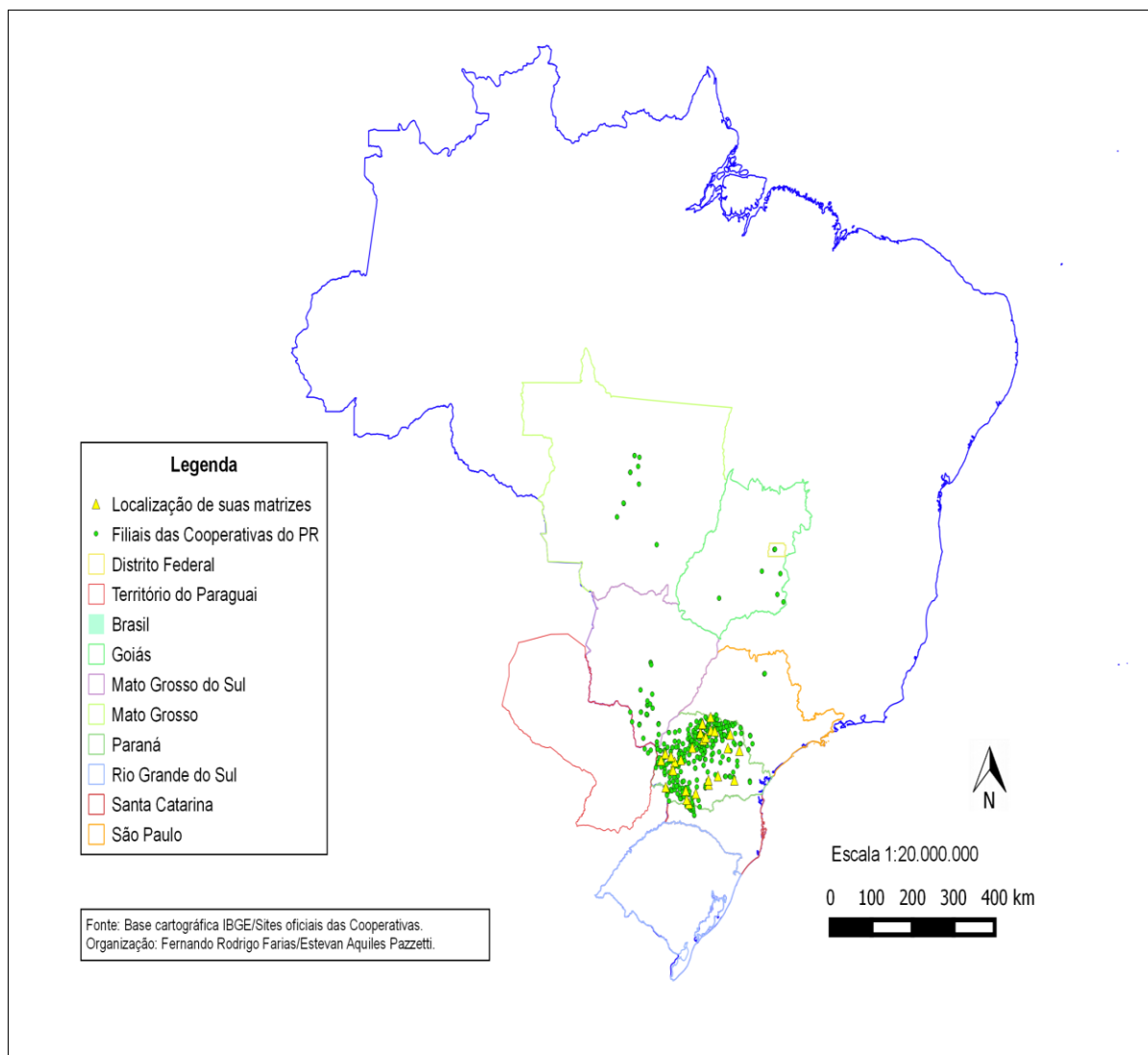


Figura 15. Espacialização das maiores cooperativas agropecuárias do Brasil
Fonte: Farias (2015, p. 04).

Conforme se pode visualizar na Figura 15, estão concentradas na região Sul do Brasil as maiores empresas cooperativas, além de formarem um complexo agroindustrial de empresas com participação ativa no desenvolvimento da economia nacional (MDIC, 2015). Com destaque especial na produtividade nacional, estão listadas as cooperativas paranaenses que, no ano de 2014, investiram um total aproximado de R\$ 2,8 bilhões, dos quais 60% foram destinados ao setor agroindustrial, constituindo-se, assim, um dos segmentos significativos para a economia nacional, especificamente para a economia local (Ocepar, 2015)

As informações extraídas do relatório das Organizações de Cooperativas Brasileiras confirmam que o setor vem ganhando força na esfera global, estando representado em mais de 100 países, com uma geração de mais de 100 milhões de empregos. No Brasil, participam de algum tipo de cooperativismo mais de 11 milhões de brasileiros, dos quais 5,2 milhões estão

agrupados em cooperativas. Das 27 unidades da federação que realizam exportação, 21 as realizam por meio das cooperativas (OCB, 2016).

De acordo com o Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio, das seis cooperativas brasileiras que apresentam resultados significativos, três são do estado do Paraná, tendo sido responsáveis, no período de janeiro a março de 2016, por 33% das exportações de cooperativas brasileiras que realizam esse tipo de operação, ultrapassando, dessa forma, o estado de São Paulo (MDIC, 2015). Os indicadores do cooperativismo do Paraná entre o período de 2010 e 2014 podem ser confirmados na Tabela 2.

Tabela 2 – *Indicadores sociais econômicos do cooperativismo paranaense*

Indicadores	2010	2011	2012	2013	2014
Faturamento (bilhões R\$)	26,40	32,21	38,13	45,62	50,51
Cooperativas (unidades)	236	240	236	231	223
Cooperados (pessoas)	641.564	735.453	856.098	985.494	1.079.737
Colaboradores (pessoas)	59.350	62.389	66.755	72.449	79.241
Exportações (US\$ milhões)	1.640,00	2.200,00	2.100,00	2.362,00	2.400,00
Impostos recolhidos (milhões)	1.170,75	913,75	1.647,97	1.776,11	1.300,00
Investimentos (R\$ milhões)	1.011,00	1.100,00	1.323,00	2.162,80	2.805,40
Eventos realizados (Quantidade)	4.273	4.344	4.999	5.479	5.333
Participações/treinamentos	123.775	129.223	144.445	151.415	160.539
Postos de trabalhos gerados	1,40 milhão	1,50 milhão	1,60 milhão	1,70 milhão	2,20 milhões
Participação Agropecuária do PR	54%	55%	56%	56%	56%

Fonte: Ocepar (2015).

Em 2014, as cooperativas do Paraná movimentaram R\$ 50,51 bilhões. Essa movimentação superou em 10,4% a do ano anterior, o que confirma a relevância do setor junto à economia brasileira (Ocepar, 2015). Os indicadores sociais e econômicos compreendidos entre 2010 e 2014 confirmam que as cooperativas – consideradas parte relevante da economia brasileira – apresentam-se na contramão em detrimento de outros setores da economia. Esse crescimento é reflexo das exportações que elevaram os índices de produtividade, especificamente em 2015, quando a agroindústria apresentou um saldo positivo na geração de emprego. Segundo dados do Cadastro-Geral de Empregados e Desempregados – CAGED, a empregabilidade nesse setor teve um crescimento de 0,63% nos últimos 12 meses. (Ministério do Trabalho e Emprego [MTE], 2016).

Para a ONU, as cooperativas estão diretamente ligadas à ideia de desenvolvimento sustentável e existem para mostrar à comunidade internacional que é possível buscar

viabilidade econômica com responsabilidade social (ONU, 2015). Salienta-se que, em razão de possuírem característica de interação baseada na união de pessoas que buscam obter vantagens nas suas atividades particulares, as cooperativas geram a presunção de que apresentam a tendência de evidenciar mais informações voluntárias sobre o meio ambiente (Schultz, Marques, Murcia & Hofer, 2013).

Ainda a respeito de cooperativismo, em especial, das cooperativas agroindustriais paranaenses e à aplicabilidade da auditoria para evidenciar práticas de sustentabilidade em seus relatórios de gestão, apresentam-se, a seguir, estudos nacionais e internacionais que convergem para esse tema.

2.6 EXPERIÊNCIAS SIMILARES NO BRASIL E NO MUNDO

Neste subcapítulo, apresentam-se a análise da produção científica sobre a temática desta pesquisa e a descrição de exemplos de estudos similares com abordagem aos objetivos e resultados obtidos nas pesquisas enfocadas.

2.6.1 Análise da produção científica sobre a temática

As organizações em geral demonstram preocupações geradas pelo ambiente e começam a entender que diante do cenário atual devem trabalhar com uma estrutura que integre em seu modelo de gestão a variável sustentabilidade alinhada a sua estratégia (Alievi e Antinarelli 2015). Este cenário também pode ser visualizado nas produções científicas publicadas nos últimos anos contemplando a relevância da transparência no processo de divulgação da sustentabilidade.

Para confirmar este cenário, realizou-se uma análise da produção científica dos últimos anos, sendo que a amostra desta pesquisa compreendeu publicações de artigos publicados no período de 2005 a 2015. A coleta de dados ocorreu entre os meses de outubro e novembro de 2015, em todas as revistas da área de Administração, Contabilidade e Turismo classificadas pelo sistema *Web Qualis* (Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – Capes) nos estratos A2, B1, B2 e B3. Realizou-se a busca nos *websites* da revista por intermédio das plataformas *Scientific Periodicals Electronic Library* (Spell) e *EBSCO Information Services*.

Tendo por base os critérios expostos, a pesquisa que se fez sobre a produção científica visou identificar estudos publicados na última década que associam a temática “auditoria” e “sustentabilidade”. A busca pelos artigos ocorreu com identificação dos termos nos títulos e nas palavras-chave, tendo sido seguida de leitura dos resumos para confirmação da associação entre a área de auditoria e a de sustentabilidade.

Na Tabela 3, apresentam-se a quantificação dos periódicos verificados e o total de artigos encontrados.

Tabela 3 – *Quantificação de periódicos e artigos*

Quantificação dos periódicos e artigos	
Temática: Associação dos termos “Auditoria” e “Sustentabilidade”	
Total de periódicos verificados	119
Total de periódicos selecionados	24
Artigos encontrados com associação à temática	31

Fonte: Elaborada pela autora (2016) com base nos dados coletados para esta pesquisa (2015).

Em consonância com a Tabela 3, as publicações encontradas totalizaram 31 artigos tomando por base as características gerais delineadas para a pesquisa. Na Figura 16, exibe-se o resultado referente às publicações que associam a auditoria à sustentabilidade.

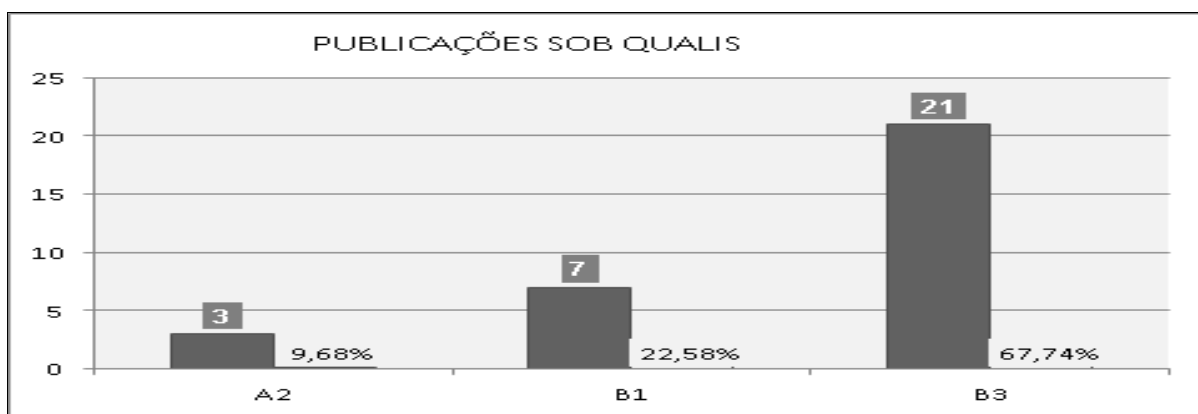


Figura 16. Quantidade de publicações sob Web Qualis

Fonte: Elaborada pela autora (2016) com base nos dados coletados para esta pesquisa (2015).

Destaca-se que não foram encontradas publicações no estrato B2, bem como que os artigos que não abordavam a temática foram desconsiderados para fins de análise.

Na Figura 17, listam-se artigos publicados na última década que contextualizam a transparência associada à temática sustentabilidade.

	Artigos publicados no Brasil na última década sobre a temática Auditoria e Sustentabilidade
1	Determinantes da divulgação dos indicadores de desempenho da GRI nas empresas do Brasil e da Espanha
2	Relação entre <i>Disclosure</i> socioambiental, práticas de Governança Corporativa e desempenho empresarial
3	A adoção de práticas sustentáveis e a certificação ISO 14.001: um estudo de caso em um escritório de advocacia e consultoria jurídica
4	Inclusão de práticas ambientais nas auditorias realizadas no âmbito de uma instituição federal de educação
5	Ética empresarial: evidência empírica das percepções dos profissionais portugueses
6	Mensuração da sustentabilidade das corporações com selo ISE da BM&F Bovespa via modelo GSE
7	Governança Corporativa em empresas públicas
8	Evidenciação ambiental voluntária de companhias listadas no índice carbono eficiente da BM&F Bovespa
9	Teoria institucional e <i>Disclosure</i> de sustentabilidade: uma investigação no setor de energia elétrica
10	Termômetro ambiental: um estudo sobre níveis de comprometimento e desempenho da gestão ambiental de uma empresa do setor têxtil do estado de Santa Catarina
11	Environmental <i>Disclosure</i> – informações sobre resíduos sólidos divulgadas pelas empresas potencialmente poluidoras listadas na BM&F Bovespa
12	Relato de sustentabilidade de empresas da construção civil em Portugal e Espanha
13	Um estudo empírico sobre gestão de custos e riscos ambientais em empresas atuantes no Brasil: um estudo empírico sobre gestão de custos e riscos ambientais em empresas atuantes no Brasil
14	Fatores que influenciam o <i>Disclosure</i> ambiental: um estudo nas empresas brasileiras no período de 2006 a 2010
15	Estudo de caso do balanço social da ALBRÁS: de relatórios internos ao modelo GRI
16	Relação entre <i>Disclosure</i> ambiental e as características econômico-financeiras e de mercado das companhias pertencentes ao setor de petróleo e gás com atuação no segmento de biocombustíveis
17	Um enfoque sobre o conteúdo informacional dos parágrafos de ênfases e de outros assuntos no relatório dos auditores independentes de companhias listadas na BM&F Bovespa
18	Avaliação ambiental estratégica e auditoria contábil ambiental como instrumentos para a otimização da política pública ambiental no Brasil
19	Fatores determinantes do nível de <i>Disclosure</i> voluntário das companhias abertas no Brasil
20	Adoção de práticas de sustentabilidade como vantagem competitiva: evidências empíricas
21	O processo de implementação da governança corporativa nas empresas de capital aberto: um estudo com ênfase na auditoria
22	Produção científica em auditoria: uma análise dos estudos acadêmicos desenvolvidos no Brasil
23	Os mecanismos de auditoria evidenciados pelas empresas listadas nos níveis diferenciados de GC
24	Qualidade da divulgação socioambiental: um estudo sobre a acurácia das informações contábeis nos relatórios de sustentabilidade
25	Análise comparativa dos relatórios de sustentabilidade das empresas brasileiras, espanholas, portuguesas
26	Procedimentos de auditoria aplicados pelas empresas de auditoria independente de Santa Catarina em entidades do terceiro setor
27	Relação entre gerenciamento de resultado e evidenciação dos gastos ambientais
28	Percepção de Auditores e Auditados sobre as Práticas de Auditoria Interna em uma Empresa do Setor Energético
29	A Uniformidade na Evidenciação das Informações Ambientais
30	Governança corporativa: nível de evidenciação das informações e sua relação com a volatilidade das ações do Ibovespa
31	Contabilidade e a sua relevância nas boas práticas de Governança Corporativa

Figura 17. Publicação de artigos relacionados à temática

Fonte: Elaborada pela autora (2016) com base nos dados coletados para esta pesquisa (2015).

Em uma análise quantitativa, se fez a identificação dos termos mais citados nos 31 artigos que associam a auditoria à sustentabilidade. O critério de seleção desses termos está

relacionado à frequência com que foram mencionados pelos autores nos títulos e nas palavras-chave dos artigos publicados.

Os resultados apresentados nos estudos dos pesquisadores Smith e Krogstad (1984, 1988, 1991), Maijor, Meuwissen e Quadackers (2000), Oliveira e Carvalho (2008), Simunic e Wu (2009), Lesage e Wechlter (2007, 2010) e Cunha, Correa e Beuren (2010) contribuíram para disseminar o conhecimento da área de auditoria e frisan a sua importância para o contexto dos negócios (Camargo *et al.*, 2014).

Na Figura 18, mostra-se a relação entre os termos identificados considerando a associação entre a auditoria e a sustentabilidade.

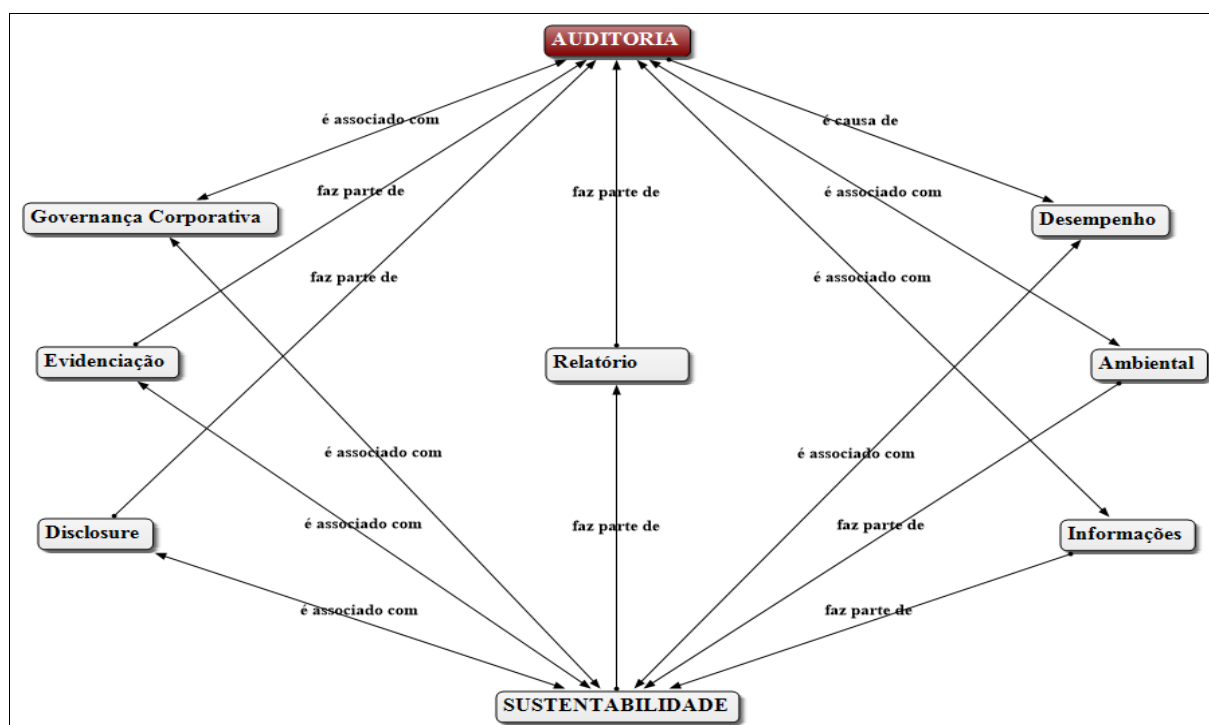


Figura 18. Termos com associação entre a auditoria e a sustentabilidade encontrados nas publicações analisadas

Fonte: Elaborada pela autora (2016) com base nos dados coletados para esta pesquisa (2015).

Os resultados da análise bibliográfica apontaram que, no Brasil, ocorreu uma aglomeração de publicações nos últimos quatro anos, ou seja, as publicações se apresentam com frequência a partir de 2012. Constatou-se que o cenário empresarial contribui para as produções científicas abordando o termo auditoria que vem, ao longo dos anos, apresentando uma evolução. Na Figura 19, pode ser observado o panorama das publicações e sua evolução no período de 2005 a 2015.

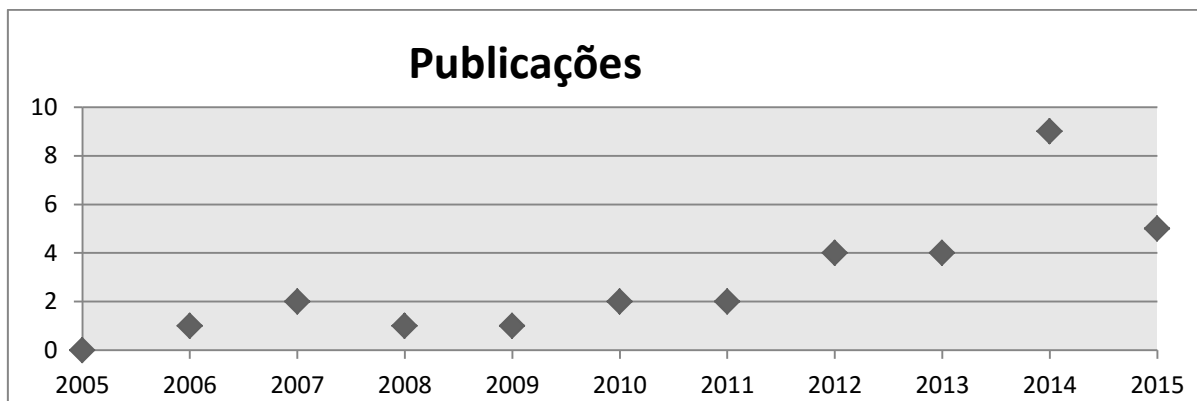


Figura 19. Evolução temporal das publicações analisadas.

Fonte: Elaborada pela autora (2016) com base nos dados coletados para esta pesquisa (2015).

Também se verificaram as teses e as dissertações de pesquisas similares no período de 2005 a 2015, depositadas no banco de teses e dissertações do Instituto Brasileiro de Informação em Ciência e Tecnologia – IBICT e da Capes. Nas buscas, identificaram-se as produções similares que apresentam, em suas pesquisas, a associação da auditoria ao contexto da sustentabilidade. Na sequência, apresentam-se exemplos de estudos extraídos da base de pesquisa da Biblioteca Digital de Teses e Dissertações – BDTD e artigos científicos.

2.6.2 Análise do contexto de pesquisas similares

Jesus e Alberton (2007) realizaram um estudo com o objetivo de investigar o processo de implementação da GC nas empresas de capital aberto associadas à Bovespa, dando ênfase à auditoria. Os resultados obtidos indicaram que o conselho de administração forma o cerne para implementação da GC, na qual o comitê de auditoria interna possui grau elevado de importância, e que as empresas que possuem GC melhoram suas imagens no mercado de capitais, levando maior credibilidade aos investidores.

Em seus estudos, Carvalho (2007) buscou verificar o grau de aderência plena aos indicadores essenciais da GRI (GAPIE-GRI), bem como o seu grau de evidenciação efetiva – GEE para as empresas latino-americanas que utilizam as diretrizes GRI e que divulgam seus relatórios pela Internet. A abordagem de pesquisa foi qualitativa e exploratório-descritiva. Os resultados apontaram que os menores índices, tanto de GAPIE-GRI quanto de GEE, estão concentrados no grupo de indicadores sociais e que o grupo de indicadores econômicos foi o que apresentou maior média de GAPIE-GRI e GEE. O autor também verificou que as empresas que afirmam possuir aderência total à GRI não foram as que obtiveram maiores

resultados, apesar de nenhuma ter apresentado alto GAPIE-GRI ou GEE. Esse resultado evidencia que ainda é preciso evoluir no atendimento ao que é requerido pelo modelo da GRI.

Luca, Martins, Maia e Coelho (2010) efetivaram um estudo com o objetivo de identificar os mecanismos de auditoria que são divulgados pelas empresas listadas nos Níveis Diferenciados de Governança Corporativa na Bovespa. Para o estudo, consideraram os mecanismos de auditoria o conjunto dos seguintes agentes no contexto da governança corporativa: o comitê de auditoria, a auditoria interna e a auditoria externa. Os resultados mostraram que a evidenciação dos mecanismos de auditoria no contexto da governança corporativa ainda é incipiente nas empresas que, teoricamente, adotam as melhores práticas de GC em função de que fazem parte dos chamados Níveis Diferenciados de GC.

Siqueira (2011) realizou uma pesquisa para analisar as práticas de governança corporativa indicadas aos seguintes mecanismos de monitoramento: (a) o conselho fiscal; (b) a auditoria externa; e (c) a auditoria interna. O estudo consistiu em buscar verificar o quão próximas as cooperativas agropecuárias estão do que é indicado pelos códigos de melhores práticas de governança. Os resultados versam que as práticas e os mecanismos de governança indicados em códigos de governança corporativa apresentam níveis de adoção consideravelmente menores, comparados àqueles presentes em lei, não tendo sido possível verificar a tendência para adoção de práticas que não sejam regulamentadas na maior parte das 76 cooperativas agropecuárias estudadas. O autor concluiu que a tendência é que cooperativas maiores implementem práticas de governança corporativa.

Vilela (2012), em sua dissertação de mestrado, buscou, por intermédio de pesquisa qualitativa com análise documental e bibliográfica, verificar como a auditoria com foco na sustentabilidade é percebida pelos *stakeholders*. A pesquisa propôs-se a estudar as normas, os processos de relato e de auditoria, não só das grandes empresas de consultoria, mas também de alguns especialistas. A temática central do estudo referenciou a auditoria como garantia de sustentabilidade dada aos *stakeholders*: possibilidades e limites. Segundo a autora da pesquisa sobre auditorias como garantia de sustentabilidade, as normas ISO, SA 8000, AA 1000 e ISAE 3000 – *Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information*, são suficientes na busca pelo engajamento dos *stakeholders*. Nesse estudo, foram pesquisados os modelos de relatórios aplicados como abordagem de auditorias. Os resultados revelaram que, entre os modelos utilizados pelas equipes de auditoria nos padrões atuais, o GRI é o mais utilizado, pois fornece orientações aplicáveis globalmente para a preparação de relatórios de sustentabilidade, auxiliando na transparência das informações. Ainda para a

autora, a auditoria concede a possibilidade de assegurar representação equilibrada, completa e precisa de todos os resultados que podem afetar as partes interessadas.

Os estudos realizados por Laura Calixto (2012) analisaram os relatórios socioambientais, divulgados pelas companhias latino-americanas nos seus *websites* ou nas Bolsas de Valores em que negociam suas ações. Foram analisados os relatórios de 226 organizações com a finalidade de compará-los com as diretrizes GRI. Os resultados apontaram que a maioria das companhias de capital aberto não disponibiliza informações socioambientais nos seus relatórios anuais ou em relatórios específicos sobre o tema.

Martini Junior (2013), em sua tese de doutorado, realizou uma pesquisa no setor de geração de energia elétrica por hidroeletricidade no Brasil, com o objetivo de verificar os relatórios de sustentabilidade, tomando por base comparativa o GRI. Buscou avaliar os relatórios com a finalidade de verificar as informações sobre a eficácia do desempenho socioambiental. Os resultados da análise de conteúdo dos relatórios de sustentabilidade demonstraram que nenhuma das empresas atingiu o atendimento pleno de evidência da informação solicitada nas unidades de informação avaliadas. Essa constatação indica que todas as empresas avaliadas apresentaram falhas na validação das informações, assim comprometendo a qualidade da informação quanto à credibilidade do conteúdo comunicado nos devidos relatórios de gestão. Como sugestão de pesquisas futuras, o autor destaca que as questões que merecem ser aprofundadas referem-se à influência dos limites da auditoria, independente do resultado da verificação do relatório e da extensão da pesquisa de análise de conteúdo para outros setores industriais formados por grandes empresas.

Nos estudos realizados por Luiz, Alberton, Rosa e Pfitscher (2013), foram verificados os controles ambientais realizados em uma instituição federal para fins de averiguar as auditorias ambientais feitas na instituição, bem como elaborar um rol com os principais fatores ambientais passíveis de acompanhamento por auditorias. Os resultados, obtidos por meio de análise temporal, apontaram, com base em verificações documentais, que há ausência de controles que evidenciem as questões ambientais e a transparência do processo de divulgação. Por fim, os autores elaboraram um rol com os principais fatores passíveis de acompanhamento na realização de auditorias ambientais em instituições públicas no âmbito da educação.

Melo (2014) analisou a relação entre a divulgação sob a perspectiva da sustentabilidade empresarial com investimentos socioambientais e governança corporativa das empresas listadas no Índice de Sustentabilidade Empresarial da BM&FBOVESPA. A autora

utilizou a análise de conteúdo para mensurar a *disclosure* a partir da métrica que trata de informações voluntárias, considerando que as informações relativas à sustentabilidade são voluntárias. Os resultados desse estudo mostram que os investimentos socioambientais foram estatisticamente significantes, influenciando a divulgação das informações relativas à sustentabilidade empresarial, o que reforça a associação entre a teoria da divulgação e a teoria da legitimidade, uma vez que as organizações necessitam legitimar suas atividades no ambiente em que atuam, utilizando a divulgação de informações relativas à sustentabilidade empresarial para legitimar esse processo. Por fim, como sugestão de estudo, Melo (2014) propõe, para trabalhos futuros, a inclusão de outras características da GC com a finalidade de constatar sua influência na *disclosure* das companhias.

Reis, Cintra, Souza e Dibbern (2015) realizaram estudo nos Relatórios de Sustentabilidade de 23 empresas do setor elétrico brasileiro, considerando o interesse amplo de *stakeholders* na divulgação socioambiental para efeito de *accountability*. O estudo teve por objetivo verificar a qualidade da informação nos Relatórios de Sustentabilidade – RS. Por meio da análise de conteúdo, os autores examinaram a acurácia dos indicadores econômicos do padrão GRI no RS, confrontando-os posteriormente com as informações dos relatórios financeiros. Os resultados apontaram que o grau de acurácia é médio ou baixo para todas as empresas listadas na amostra, com apresentação de falhas na elaboração dos dados econômicos dos RS.

Nos estudos supracitados, observou-se que existem muitas lacunas quando o assunto é a transparência na divulgação das ações sustentáveis. Os estudos sublinham que a emissão voluntária das informações e a ausência de instrumentos de controle direcionados às práticas e às ações sustentáveis são alguns dos aspectos que contribuem para o aumento das divergências no processo de divulgação das informações sociais, ambientais e econômicas. Com base no exposto identificou-se que, os estudos denotam preocupação em relação à apresentação e transparência das informações referente à sustentabilidade. Os autores reforçam que estes fatores são significativos para as organizações que buscam em função das contingências uma posição confortável e ao mesmo tempo competitiva.

Fez-se a apresentação, neste capítulo, das referências teóricas e práticas que subsidiaram a pesquisa que se exhibe nesta dissertação. A partir desse momento, especificamente no próximo capítulo, expõem-se o método e as técnicas de pesquisa da produção técnica pelos quais se optou.

3 MÉTODO E TÉCNICAS DE PESQUISA DA PRODUÇÃO TÉCNICA

Neste capítulo, apresenta-se o delineamento da pesquisa que se realizou para alcançar o objetivo de analisar como as ações e práticas evidenciadas nos relatórios de gestão das cooperativas agroindustriais filiadas à central Frimesa, período de 2011 a 2015, contribui para a *disclosure* da sustentabilidade.

Na sequência, contextualiza-se o delineamento de pesquisa, e se expõe sobre a definição dos sujeitos, os procedimentos de coleta e análise dos dados, as limitações dos métodos e das técnicas de análise e, ao final, as categorias de análise e suas definições constitutiva e operacional.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

O delineamento da pesquisa consiste na definição de um plano para conduzir uma determinada investigação em que a escolha dos métodos a serem aplicados deve ser realizada considerando as incertezas, os atributos e o que se deseja medir ou conhecer do problema específico de investigação (Downey e Ireland, 1979). Para Gil (2008), “refere-se ao planejamento da pesquisa em sua dimensão mais ampla, envolvendo tanto a sua diagramação quanto a previsão de análise e interpretação dos dados.” (p.68). Assim, o delineamento tem por finalidade específica buscar respostas para o problema de pesquisa, não terminando, porém, com as respostas obtidas, visto que é um processo cíclico (Raupp & Beuren, 2009).

No que concerne à abordagem do problema, este estudo caracterizou-se como pesquisa qualitativa, a qual começou a surgir e se moldar nesse cenário de investigação social a partir da segunda metade do século XIX (Godoy, 1995). Em uma definição genérica, compreende um conjunto de práticas materiais e interpretativas que concedem visibilidade ao mundo, uma vez que, por meio delas, se estudam os fenômenos nos cenários naturais, com a finalidade de compreendê-los e interpretá-los (Denzin & Lincoln, 2006). De modo mais específico, consiste em identificar resultados estratégicos com a possibilidade de gerar efeitos positivos para os interessados, sendo eles representados por organizações, acionistas, *stakeholders* em geral, permitindo aprofundar o conhecimento sobre um determinado assunto, visando garantir credibilidade ao processo de análise (Alves & Blikstein, 2006).

No caso desta pesquisa, em razão da competitividade em uma economia de mercado, o exposto se concretiza com a finalidade de atender aos objetivos que visam à utilização prática dos resultados obtidos (Parra Filho & Santos, 2002), com a possibilidade de gerar conhecimento relativo à aplicabilidade do GRI4 como abordagem de auditoria e, assim, contribuir para a *disclosure* da sustentabilidade das cooperativas agroindustriais filiadas à central Frimesa, aqui considerada o cenário natural do fenômeno estudado, conforme ensinamentos de Denzin & Lincoln (2006).

Quanto aos objetivos, adotaram-se, para esta pesquisa, as recomendações de Raupp & Beuren (2009), caracterizando-a como exploratória com intermediação da pesquisa descritiva. Para os autores, explorar um assunto significa reunir conhecimento com a finalidade de buscar novas dimensões até então não conhecidas, enquanto a descritiva se preocupa em identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos.

Assim, nesta pesquisa, buscaram-se conhecimentos para classificar, nas dimensões da sustentabilidade, o grau de evidenciação dos indicadores quanto à apresentação das informações requeridas no GRI4, bem como descrever os aspectos que compõem a estrutura dos relatórios de gestão anual das cooperativas analisadas.

Esta pesquisa com abordagem qualitativa também se caracteriza como documental e bibliográfica. Na pesquisa documental, o pesquisador deve observar, segundo Godoy (1995), três aspectos considerados indispensáveis para o processo de efetivação da pesquisa: a escolha dos documentos, o acesso a esses documentos e a sua análise. Neste estudo, se fez uso de fontes secundárias (documentação indireta), constituídas pelos relatórios de gestão anual das cooperativas agroindustriais que dela participaram. A pesquisa bibliográfica, por sua vez, tem como vantagem sistematizar algo, implicando na seleção, na leitura e na análise de textos relevantes ao tema estudado (Roesch, 2010).

Assim, tendo em vista a formulação do problema, se fez uso tanto da pesquisa documental quanto da bibliográfica, com o objetivo de proporcionar visão geral acerca do tema em estudo, como, por exemplo, informações relativas à contextualização da auditoria.

Para a análise dos dados, optou-se pela análise de conteúdo que, conforme, sintetiza Bardin (2010), pode ser realizada em três polos cronológicos que compreendem a pré-análise, a exploração do material e o tratamento dos resultados, cuja fase está associada às interpretações necessárias.

Em síntese, na Figura 20, estão delineados os procedimentos de coleta definidos para esta pesquisa.

Aspectos do Tipo de Pesquisa	Procedimentos de Coleta de Dados	Polos Cronológicos
a) Escolha dos documentos b) Acesso aos documentos c) Análise dos documentos	Pesquisa Documental Relatórios de Gestão Anual	a) Pré-Análise b) Exploração do Material c) Tratamento dos Resultados
	Pesquisa Bibliográfica Informações envolvendo a temática	

Figura 20. Procedimentos de coleta de dados

Fonte: Adaptado de Bardin (2010) e Godoy (1995).

As técnicas de coleta e os instrumentos de análise de dados delineados para a concretização deste estudo podem ser visualizados na Figura 21.

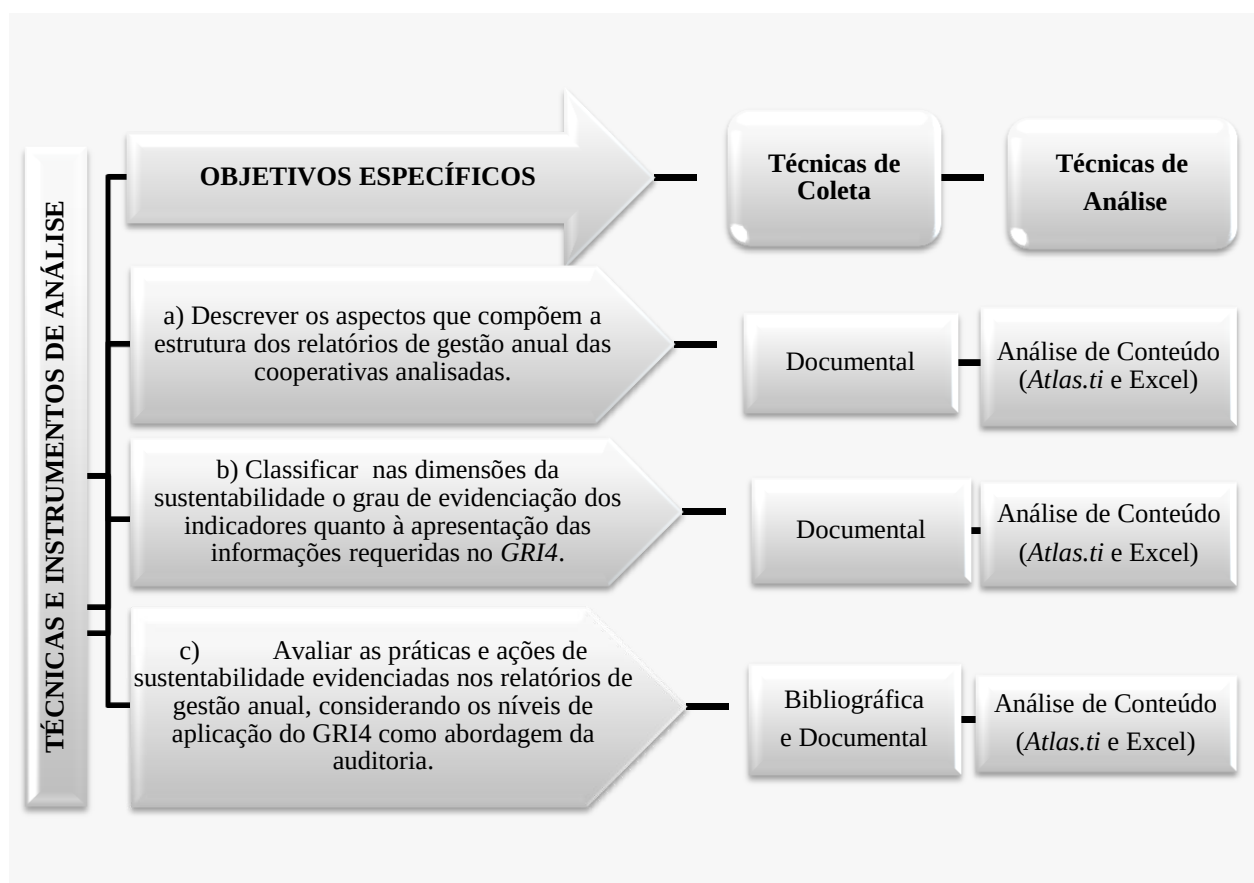


Figura 21. Técnicas de análise da pesquisa

Fonte: Elaborada pela autora (2016).

Vale destacar que, para a realização deste estudo, seguiu-se a linha da teoria da evidenciação como teoria de base, notadamente no que tange à teoria da evidenciação do relatório sustentável, conforme se apresenta ainda neste capítulo.

3.2 DEFINIÇÃO DOS SUJEITOS DO ESTUDO

No tocante à escolha dos sujeitos para este estudo, selecionaram-se as cooperativas agroindustriais localizadas no oeste paranaense, filiadas à central de cooperativas Frimesa, conforme se mostra nas figuras 22 e 23.

COOPERATIVAS AGROINDUSTRIAIS - OESTE PARANÁ		CIDADES
1	LAR - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL LAR	Medianeira
2	COPACOL - COPACOL COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL CONSOLATA	Cafelândia
3	COPAGRIL - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL COPAGRIL	Marechal C. Rondon
4	C.VALE - C. VALE COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL	Palotina
5	PRIMATO - PRIMATO COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL	Toledo

Figura 22. Relação das Cooperativas Filiadas à Central Frimesa

Fonte: Elaborada pela autora (2016).

A escolha dos sujeitos deste estudo se justifica pela evidência das cooperativas paranaenses no cenário econômico internacional, haja vista que, das dez maiores exportadoras do setor cooperativista no Brasil desde 2010, três são paranaenses: a Coamo Agroindustrial, de Campo Mourão; a C. Vale, de Palotina; e a Lar, de Medianeira.

Na Figura 23, exibem-se os nomes das cinco cooperativas delimitadas para este estudo que são filiadas à central de cooperativas Frimesa.

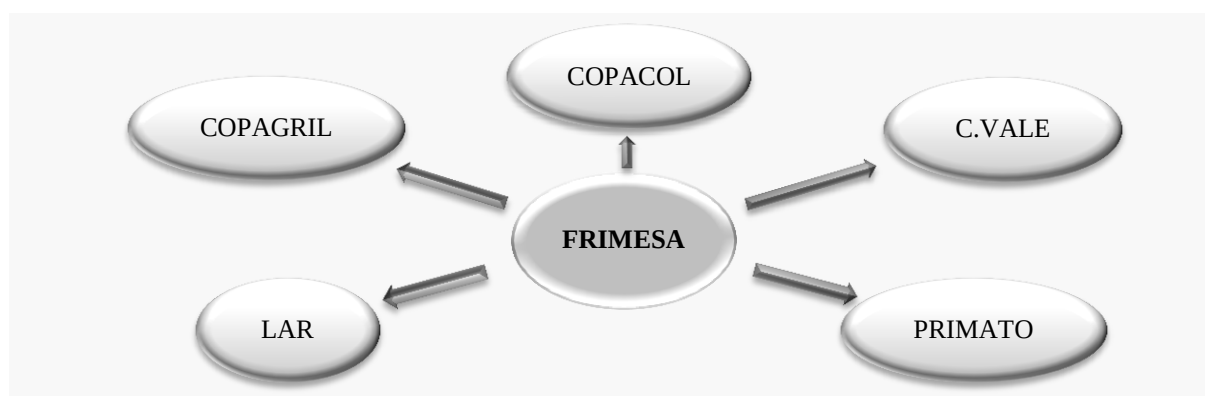


Figura 23. Sujeitos definidos para este estudo

Fonte: Elaborada pela autora (2016).

Os dados quantitativos inerentes ao faturamento do cooperativismo paranaense dobraram desde 2010, passando de R\$ 25 bilhões para R\$ 50 bilhões, somando valores importantes para a economia do estado (Ocepar, 2015). Esse crescimento despertou o olhar da sociedade em geral para as atividades empresariais efetivadas pelas cooperativas, em especial as instaladas no oeste do Paraná.

3.3 PROCEDIMENTOS DE COLETA DOS DADOS

Para a obtenção dos dados, adotou-se, inicialmente, o método dedutivo, com base na literatura global. Posteriormente, extraíram-se os dados dos relatórios de gestão anual das cooperativas escolhidas para esta pesquisa. No total, analisaram-se 25 relatórios referentes ao período de 2011 a 2015, disponíveis nos *websites* oficiais das cooperativas. Delimitou-se esse período face ao crescimento e faturamento expressivo do cooperativismo paranaense consolidado nos últimos cinco anos.

Os endereços eletrônicos utilizados para fins da busca *on-line* dos relatórios podem ser visualizados na Figura 24.

COOPERATIVAS	WEBSITE CORPORATIVO
LAR	http://www.lar.ind.br/v4/online/index.php#l_revista
COPACOL	http://www.copacol.com.br/pravoce/copacol_relatorio.php
COPAGRIL	http://www.copagril.com.br/imprensa
C.VALE	http://www.cvale.com.br/demonstracoes/2014/relatorio/in
PRIMATO	http://www.primato.com.br/site/downloads.primato

Figura 24. Endereços eletrônicos das cooperativas participantes da pesquisa

Fonte: Elaborada pela autora (2016).

Os relatórios de gestão anual estão disponíveis nos *websites* corporativos das cooperativas e podem ser visualizados sem restrições, em atendimento à Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que define a Política Nacional de Cooperativismo e institui o regime jurídico das sociedades cooperativas.

Após o *download*, procedeu-se à descrição e à organização dos tópicos que compõem a estrutura dos relatórios, sendo que a classificação dos documentos consistiu na indexação e teve por objetivo a formalização da informação para consulta e armazenagem na qual estão agrupados os documentos que apresentam alguns critérios comuns ou até mesmo que possuem analogias no seu conteúdo (Bardin, 2010).

Quanto à diretriz adotada para este estudo como abordagem de auditoria, foi a versão 4 da GRI. Essa versão permite realizar avaliações consistentes que incluam informações valiosas sobre as questões de sustentabilidade mais cruciais para a organização, encontrando-se disponível para *download* no *website* <https://globalreporting.org>. Além disso, é referenciada pelas empresas listadas na Bolsa de Mercadorias & Futuros Bovespa, a qual

sugere princípios para assegurar a qualidade e a transparência das práticas apresentadas no relatório (Bovespa, 2015), sendo essa uma fonte segura de captura de informações para elaboração de relatos de sustentabilidade.

3.4 PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DE DADOS

Os procedimentos de análise de dados contemplam o tratamento dos dados, a classificação da informação e o cálculo do grau de evidenciação.

Para a análise dos dados, utilizou-se a técnica de análise de conteúdo por meio da qual se verificou a evidenciação das práticas de sustentabilidade comunicadas nos relatórios de gestão das cooperativas agroindustriais do oeste do Paraná, filiadas à central Frimesa, referente ao período de 2011 a 2015. Além disso, referenciaram-se as técnicas de análise documental, com o objetivo de dar forma conveniente por intermédio de procedimentos de transformação, facilitando a consulta e a referenciação (Bardin, 2010).

Seguindo os polos cronológicos definidos por Bardin (2010), na pré-análise, denominada de polo inicial, organizou-se o material, iniciando-se pela seleção e leitura flutuante dos relatórios divulgados pelos sujeitos deste estudo. Já com os relatórios selecionados e estruturados, iniciou-se a segunda fase, procedendo-se à exploração do material. Em um primeiro momento, ocorreu a definição do que se denominou de dimensões, alinhadas à base teórica, ou seja, com base nas categorias da sustentabilidade reportadas no GRI4, que oferece informações sobre a forma de gestão com orientações sobre como apresentar conteúdos relacionados à sustentabilidade em relatórios de diferentes formatos, se fez a delimitação das dimensões da sustentabilidade a serem analisadas, as quais representam o tripé deste estudo: dimensão econômica, dimensão ambiental e dimensão social. Cabe esclarecer que se adotou, para esta dissertação, a nomenclatura dimensão no lugar do termo categoria utilizado pelo GRI4 e que os termos aspectos e códigos permaneceram os mesmos do relatório (ANEXO I).

Após, fez-se a definição dos cinco constructos de análise – a) relatórios de gestão; b) dimensão econômica; c) dimensão ambiental; d) dimensão social; e) instrumento de auditoria –, procedendo-se, num segundo momento da segunda fase, à definição de três novos indicadores e respectivos códigos. Para a classificação dos indicadores, utilizaram-se os critérios contemplados no modelo de Carvalho (2007), por meio do qual se buscou verificar o

GEE nas empresas latino-americanas que utilizam as Diretrizes GRI, ou seja, se essas empresas que afirmam possuir aderência ao GRI realmente aderem ao solicitado pela respectiva diretriz.

A definição desses três indicadores fez-se necessária, haja vista que esta pesquisa se limitou a analisar se as informações sugeridas pelo GRI4 são comunicadas nos relatórios de gestão das cooperativas analisadas. Dito de outra forma, a qualidade e a veracidade das informações que integram os relatórios de gestão das empresas analisadas não foram objeto de estudo desta pesquisa. Na Figura 25, apresentam-se os indicadores definidos, a respectiva classificação e o código.

Código	Classificação	Indicadores Definidos
APL	Aderência Plena	Todos os dados requeridos pelo indicador essencial da GRI4 foram devidamente comunicados pelas cooperativas.
AP	Aderência Parcial	Parte das informações solicitadas pelo indicador essencial da GRI4 foi comunicada nos relatórios das cooperativas analisadas.
ND	Não Disponível	A informação sugerida pelo indicador não está disponível nos relatos de sustentabilidade das cooperativas analisadas.

Figura 25. Indicadores definidos: classificação e código

Fonte: Adaptado de Carvalho (2007).

Conforme se expõe na Figura 25, definiram-se três indicadores que se aplicaram a cada informação do relatório das empresas, tendo como parâmetro os indicadores essenciais do GRI4, em todos os seus aspectos e categorias. Inicialmente, se classificou o indicador requerido em “aderência” ou “não aderência”. Essa classificação dos indicadores nas categorias “aderência” e “não aderência” é proveniente do relato das ações e práticas comunicadas pelas cooperativas analisadas no GRI4. Posteriormente, com base nessa classificação, classificou-se o indicador “aderência” em “aderência plena” – APL ou “aderência parcial” – AP. No que tange ao indicador “não aderência”, classificou-se em “não disponível” – ND.

A classificação “aderência plena” refere-se à informação devidamente comunicada nos relatórios das cooperativas, evidenciando o conteúdo relacionado aos indicadores essenciais previstos no GRI4. “Aderência parcial”, por sua vez, diz respeito à apresentação de parte das informações solicitadas pelo indicador essencial da GRI4. Quanto à classificação “não disponível”, significa que a empresa “não aderiu” ao indicador essencial do GRI4.

Na terceira fase, organizaram-se as informações de acordo com os constructos já definidos, dando início ao processo de tratamento dos dados, seguido das inferências e interpretações dos resultados.

O processo de análise envolveu a organização e o aprofundamento do conteúdo com o auxílio do *software Atlas.ti*, versão 7.5.4. A utilização desse *software* foi necessária para fins de identificação e interpretação das ações e práticas divulgadas nos relatórios de gestão dos sujeitos deste estudo. Para agilizar o processo de tratamento do conteúdo, os *softwares* são indicados, pois oferecem inúmeras possibilidades de organizar e interpretar os dados, além de que contribuem diretamente para o gerenciamento e a interpretação das informações, facilitando o processo de análise (Walter & Bach, 2009). O *software* possibilitou gerar, em diagramas de rede, os aspectos identificados na mensagem inicial dos relatórios das cooperativas, para demonstrar a relação da estratégia associada à sustentabilidade.

Além do *Atlas.ti*, versão 7.5.4, utilizou-se o Excel, com o objetivo de organizar e formalizar o processo de classificação dos indicadores abrangidos nas dimensões econômica, social e ambiental.

Na análise, verificou-se se as práticas e ações comunicadas nos relatórios das cooperativas se encontravam em consonância com as informações sugeridas pelos indicadores essenciais do modelo GRI4. A análise da utilização de indicadores do GRI4 nos relatórios de gestão das cooperativas possibilitou estender o estudo realizado por Dias (2006) e Carvalho (20017), visto que as cooperativas analisadas não mencionam a utilização do modelo GRI para o relato da sustentabilidade.

Para tanto, se levaram em consideração apenas os indicadores essenciais do GRI4, em razão de que podem ser aplicáveis a qualquer organização. No Anexo I desta pesquisa, listam-se os indicadores essenciais com as informações sugeridas de acordo com cada indicador apresentado no GRI4, sendo esses estruturados por categorias, aspectos e códigos.

Para apuração do grau de evidenciação dos indicadores quanto à apresentação das informações requeridas no GRI4, elaboraram-se tabelas conforme as dimensões da sustentabilidade analisadas – dimensão econômica, dimensão social e dimensão ambiental – para apresentar a classificação – APL, AP e ND – das informações por indicador do GRI4.

A partir da classificação dos indicadores essenciais, realizou-se o cálculo do grau de evidenciação desses indicadores quanto à apresentação das informações requeridas no GRI4. Esse resultado é proveniente da agregação dos percentuais apurados com classificação de

“aderência plena” e “aderência parcial”. Para a apuração do grau de evidenciação total – GET, adicionalmente aos estudos de Carvalho (2007), que serviu de base para a concretização desta pesquisa, conforme mencionado, adaptou-se a equação que tem por finalidade medir o grau de evidenciação da divulgação da sustentabilidade.

Essa equação permite obter conhecimento quanto ao percentual de informações comunicadas nos relatórios analisados em comparação com o conteúdo essencial sugerido pelas diretrizes da GRI4. Assim sendo, para a apuração do GET, constituiu-se a seguinte equação, que envolveu os indicadores classificados como APL e AP:

$$GET = \frac{(\text{Total de Indicadores APL} \times 1) + (\text{Total de Indicadores AP} \times 0,5)}{\text{Total de Indicadores Essenciais}}$$

Sendo que: GET = Grau de Evidenciação Total

APL = Aderência Plena x 1,0

AP = Aderência Parcial x 0,5

Conforme já mencionado, classificaram-se como “aderência plena” as informações devidamente comunicadas nos relatórios das cooperativas que evidenciaram o conteúdo relacionado aos indicadores essenciais previstos no GRI4. Os indicadores classificados como “aderência parcial” foram assim considerados em razão de apresentarem parte das informações solicitadas pelo indicador essencial da GRI4, sendo que, conforme equação, aplicou-se a proporcionalidade para o cálculo. Para que a comunicação inerente a essas informações fossem consideradas com um grau de evidenciação satisfatória, é necessário obter um resultado igual ou superior a 66,66%, em consonância com a divulgação referente a 2/3 da totalidade dos indicadores essenciais do GRI4. Isso porque, para que a comunicação inerente a essas informações seja considerada com um grau de evidenciação satisfatória, é preciso apresentar um resultado igual ou superior a 66,66%, de acordo com o modelo de análise de evidenciação que se adaptou de Carvalho (2007).

Quanto aos indicadores classificados com informações não disponíveis, foram assim classificados em razão de a informação sugerida pelo indicador GRI4 não estar disponível nos relatos de sustentabilidade das cooperativas. Para a apuração desse indicador, constituiu-se a seguinte equação, com os indicadores classificados em “não aderência”:

$$ND = \frac{\text{Total de Indicadores Não Disponíveis}}{\text{Total de Indicadores Essenciais}}$$

Após a apuração do GET, realizou-se uma comparação, contemplando os resultados obtidos na análise das cinco cooperativas.

Destaca-se que também se fez uso das técnicas expostas na Figura 21, subcapítulo 3.1, para analisar, como complemento, a mensagem inicial dos relatórios das cooperativas, tendo por base o indicador do GRI4 que trata da comunicação da estratégia e análise, ou seja, o indicador essencial G4.

3.5 CONSTRUCTOS DE ANÁLISE: DEFINIÇÕES CONSTITUTIVA E OPERACIONAL

Neste subcapítulo, apresenta-se a definição constitutiva – DC e a definição operacional – DO dos constructos de análise em estudo. A apresentação de variáveis e a definição de como medir ou manipulá-las é uma etapa que visa dar significado aos símbolos usados e esclarecem a escolha operacional adotada, pois facilita a compreensão e homogeneiza os conceitos (Rosa, 2008).

A respectiva categorização envolve a classificação de elementos constitutivos de determinado conjunto, envolvendo as subcategorias, inicialmente por diferenciação e, na sequência, por reagrupamento, considerando os critérios previamente definidos por Bardin (2004).

Os constructos permitiram apresentar o direcionamento de como se realizou a pesquisa, sendo que se delimitaram as variáveis teóricas que foram analisadas nesta dissertação (Martins; Pelissaro, 2005). Apresenta-se, na sequência, a DC e a DO de cada constructo adotado neste estudo.

a) **Constructo: Relatórios de Gestão**

DC: Os relatórios de gestão ou de sustentabilidade consistem em apresentar, em sua estrutura, aspectos econômicos, ambientais e sociais, cujas informações comunicadas devem ser divulgadas considerando a relevância dos assuntos e contribuir para a transparência na divulgação das práticas sustentáveis para os diversos públicos interessados em função de suas diferentes necessidades (GRI 2013, Dias, 2009). Dessa forma, adere-se ao entendimento do desenvolvimento sustentável que contemple, ao mesmo tempo, as dimensões econômica, social e ambiental (Lira & Fraxe, 2014, Froelich, 2014).

DO: Selecionar, no *website* corporativo dos sujeitos deste estudo, os relatórios de gestão anual referentes ao período compreendido entre 2011 e 2015 para fins de descrever sua estrutura e identificar as ações que denotem os conceitos de sustentabilidade, bem como obter conhecimento sobre a estratégia descrita na mensagem inicial pelo conselho de administração.

A DO e a DC desse constructo – constructo “a” – apresentam alinhamento com o primeiro objetivo específico, conforme pode ser observado na Figura 26.

Objetivo	Constructo	Aspectos	Método de Coleta	Técnica de Análise
a) Descrever os aspectos que compõem a estrutura dos relatórios de gestão anual das cooperativas analisadas.	Relatórios de Gestão Anual	▪ Estrutura do relatório ▪ (Mensagem Inicial)	Documental	Análise de Conteúdo, <i>Atlas.ti</i> e Excel

Figura 26. Constructo do objetivo específico “a”

Fonte: Elaborada pela autora (2016).

Quanto aos constructos denominados para este estudo de “b”, “c” e “d” e suas respectivas DC e DO, foram constituídos considerando as dimensões do GRI4 para atingir o objetivo “b” desta pesquisa.

b) Constructo: Dimensão Econômica

DC: Busca ações que, relacionadas à atividade organizacional, satisfaçam as suas necessidades, tornando-se lucrativa; visa garantir sua existência no futuro, pois um desenvolvimento sustentável agrega toda significância ao ambiente quando o desenvolvimento econômico do país pode atender às necessidades presentes na sociedade, com a finalidade de promover a exploração econômica dos recursos de modo racional, sem prejudicar a continuidade dessas gerações (Elkington, 2000, Froelich, 2014). Salienta-se que a dimensão econômica sustentável não enfoca a situação financeira da organização conforme previsto nas diretrizes do GRI4.

DO: Identificar e classificar os aspectos relacionados à dimensão econômica da sustentabilidade, considerando as ações associadas ao desempenho econômico, à presença de mercado e aos impactos econômicos indiretos da atividade organizacional.

c) Constructo: Dimensão Ambiental

DC: É interpretada como uma nova postura da sociedade que busca, por meio de ações que afetam a ecologia do planeta e a preservação dos recursos naturais, proteger e restabelecer o ecossistema para garantir a qualidade de vida sem destruir a sua base de sustentação, que é o meio ambiente (Elkington, 2000, Van Bellen, 2010, Froelich, 2014).

DO: Identificar e classificar, na dimensão ambiental, as ações e práticas adotadas pela organização sobre ecossistemas, incluindo os aspectos bióticos, os aspectos abióticos, os insumos, as saídas, a biodiversidade, os transportes e os produtos e serviços, bem como a conformidade com leis e regulamentos ambientais e gastos e demais investimentos na área ambiental.

d) Constructo: Dimensão Social

DC: A dimensão social tem por finalidade promover a equidade entre os grupos sociais relacionados por intermédio das preocupações e do cumprimento dos direitos e das responsabilidades dos atores envolvidos no contexto empresarial. Assim, contempla as questões associadas ao bem-estar social das pessoas e dos públicos das organizações, considerando os impactos sociais organizacionais atrelados às demandas que necessitam da intervenção organizacional, ensejando a busca pela diminuição das desigualdades sociais (Elkington, 2000, Allegreti, 2013).

DO: Identificar e classificar as ações sociais que caracterizem o estabelecimento de questões associadas ao bem-estar dos colaboradores, cooperados e sociedade em geral, considerando os aspectos relacionados às práticas trabalhistas, aos direitos humanos, à sociedade e à responsabilidade pelo produto. A análise dessas ações ocorreu com base na descrição das diretrizes previstas no GRI4.

Na Figura 27, apresentada na sequência mostra-se o alinhamento dos constructos “b”, “c” e “d” com as técnicas e métodos de análise.

Objetivos	Constructos	Aspectos	Método de Coleta	Técnica de Análise
b) Classificar nas dimensões da sustentabilidade o grau de evidência dos indicadores quanto à apresentação das informações requeridas no GRI4.	Dimensão Econômica	- Desempenho econômico - Presença de mercado - Impactos econômicos indiretos da atividade	Documental	Análise de Conteúdo <i>Software Atlas.ti</i> e Excel
	Dimensão Ambiental	- Materiais - Energia - Água - Biodiversidade - Emissões - Efluentes e Resíduos - Produtos e Serviços - Conformidade - Transportes - Avaliação Ambiental de Fornecedores - Mecanismos de Queixas e Reclamações Relacionadas a Impactos Ambientais		
	Dimensão Social	- Práticas trabalhistas e trabalho decente - Direitos humanos - Sociedade - Responsabilidade pelo produto		

Figura 27. Constructos do objetivo específico “b”

Fonte: Elaborada pela autora (2016).

Referente ao constructo “e”, construiu-se para atingir o objetivo específico “c” desta pesquisa.

e) Constructo: Instrumento de Auditoria

DC: Os procedimentos de auditoria envolvem abordagens que se relacionam a um conjunto de técnicas e instrumentos que são utilizados com o objetivo de colher evidências comprobatórias suficientes, visto que a aplicabilidade desses instrumentos visam reunir dados e informações com a finalidade de uma avaliação para uma formação posterior de opinião (Attie, 2012, GRI, 2013 e Audibra, 2015).

DO: Averiguar a abordagem de auditoria propagada que pode ser aplicada para avaliar as dimensões da sustentabilidade com o propósito de contribuir para a transparência das ações e práticas relativas a essas dimensões.

Na Figura 28, exibe-se esse constructo com o alinhamento metodológico considerando o objetivo específico “c” definido para esta pesquisa.

Objetivo	Constructo	Aspecto	Método de Coleta	Técnica de Análise
c) Avaliar as práticas e ações de sustentabilidade evidenciadas nos relatórios de gestão anual, considerando os níveis de aplicação do GRI4 como abordagem da auditoria.	Instrumento de Auditoria	▪ Abordagem de auditoria aplicada para evidenciar as dimensões de sustentabilidade	Bibliográfica e Documental	Revisão da Literatura e Análise de Conteúdo

Figura 28. Constructo do objetivo específico “c”

Fonte: Elaborada pela autora (2016).

Os constructos possuem um significado construído intencionalmente a partir de um determinado marco teórico, devendo ser definidos de tal forma que permitam ser delimitados, traduzindo as proposições particulares observáveis e mensuráveis (Martins; Pelissaro, 2005). Assim sendo, conforme exposto, o alinhamento descrito das categorias de análise permitiu uma visualização rápida da relação dos devidos constructos com a base teórica e os objetivos específicos delineados para esta pesquisa.

3.6 LIMITAÇÕES DOS MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA

Para a realização de pesquisas, as questões relativas à seleção, à interpretação e à avaliação dos dados são consideradas cruciais e problemáticas.

Nota mencionar que a pesquisa qualitativa possibilita aos pesquisadores uma visão mais abrangente em relação às investigações realizadas, visto que cabe ao pesquisador promover credibilidade ao processo de pesquisa. Porém, a metodologia delineada para esta pesquisa apresentou algumas limitações, sendo que isso exigiu que se destinasse atenção especial ao processo de interpretação dos resultados, dada a necessidade de considerar o contexto descritivo, pois os resultados, por si só, não podem ser generalizados indiscriminadamente.

Na Figura 29, apresentam-se as limitações teóricas, empíricas e metodológicas do método e da técnica adotados para esta pesquisa.

LIMITAÇÕES DO MÉTODO E TÉCNICA DE PESQUISA	
Teóricas	No que tange à teoria, esta pesquisa se limitou às formas de apuração relativas ao grau de evidenciação criada por Carvalho (2007) que, por sua vez, criou um complemento ao modelo de Dias (2007). Porém, essas duas formas de cálculo foram desenvolvidas considerando as empresas que aderem à diretriz GRI. Isso exigiu que a forma de cálculo utilizada neste estudo fosse adaptada para as cooperativas que não aderem ao GRI.
Metodológicas	A opção pela coleta de dados foi, exclusivamente, pelas ações e práticas comunicadas nos relatórios de gestão anual disponíveis nos portais. Porém, há a possibilidade, embora remota, de que essas ações possam ser disponibilizadas com abrangência de detalhes na forma <i>on-line</i> ou impressa para uso exclusivo dos associados, como, por exemplo, boletins informativos e, ainda, revistas das respectivas cooperativas.
Empíricas	A abrangência de poucas empresas do mesmo segmento, o que significa que os resultados e as conclusões não devem ser generalizados, mesmo considerando que, ao total, foram 25 relatórios analisados, com abrangência dos últimos 05 anos.

Figura 29. Limitações da pesquisa

Fonte: Elaborada pela autora da pesquisa (2016).

Para que a pesquisa científica tenha legitimidade e teor científico é importante observar de forma coerente, os métodos e as técnicas adequadas para cada questão de pesquisa, notadamente antes de definir qualquer tipo de operacionalização.

4 CONTEXTO DA PESQUISA

Neste capítulo, apresenta-se o contexto de estudo inerente às organizações que referenciam esta pesquisa.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS AGROINDUSTRIAIS

O sistema cooperativista é regido pela Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que regulamenta o sistema no Brasil. As cooperativas agroindustriais filiadas à central de cooperativas Frimesa são sujeitos deste estudo e estão vinculadas ao sistema Ocepar, que congrega 1,3 milhão de cooperados e gera 2,6 milhões de postos de trabalho (Ocepar, 2016).

As cooperativas paranaenses, ao longo dos últimos anos, destacaram-se no mercado de exportações pela produtividade significativa, especialmente as agroindustriais, com apresentação de números expressivos relativos à participação nas exportações nacionais.

A Federação das Indústrias do Estado do Paraná – FIEP divulgou, em janeiro de 2016, conforme Figura 30, o desempenho do comércio exterior paranaense nos últimos doze meses.

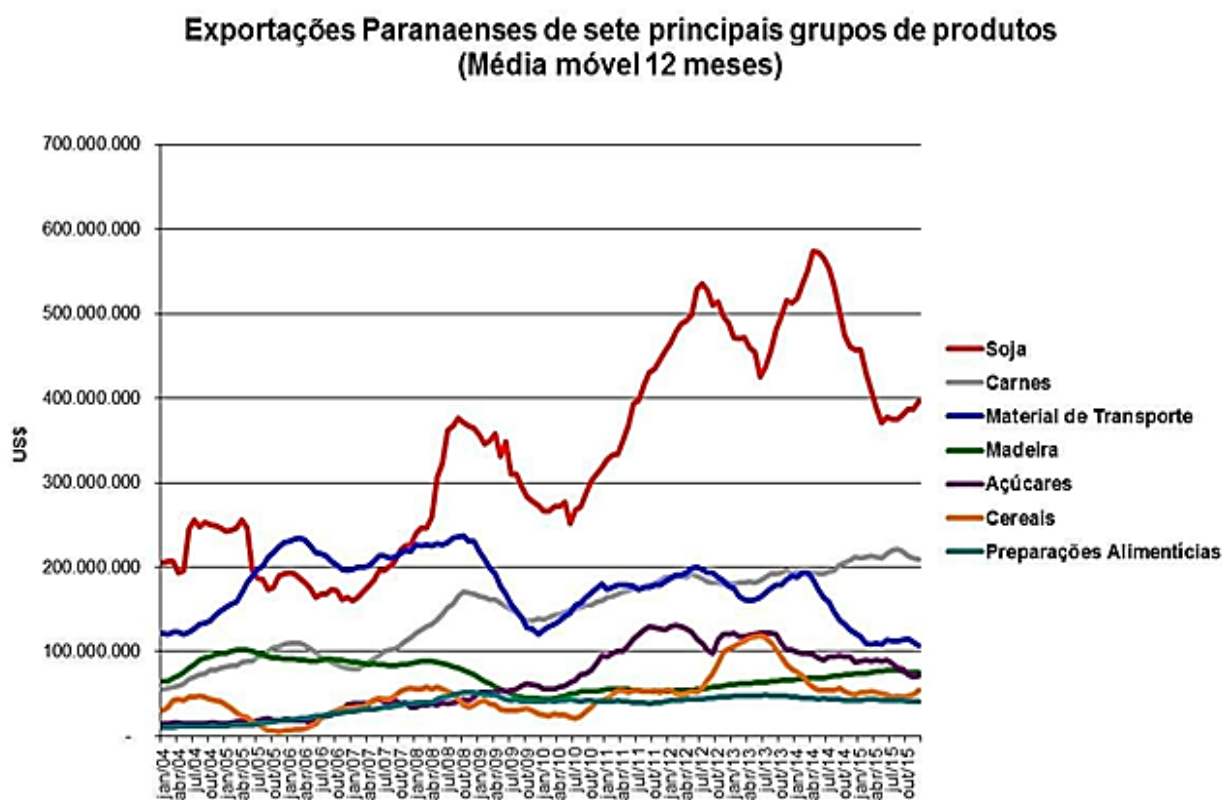


Figura 30. Desempenho de exportações paranaenses de sete principais grupos de produtos
Fonte: Federação das Indústrias do Estado do Paraná (2016).

O desempenho apresentado na Figura 30 confirma a participação do cooperativismo nas referidas exportações. As cooperativas que envolvem as atividades de carnes, laticínios e grãos foram apontadas como as grandes responsáveis pelo saldo positivo, confirmando que as exportações contribuíram para o crescimento, pois a safra recorde e a rápida desvalorização do real em 2015 garantiram competitividade aos produtos brasileiros, mesmo que o mercado brasileiro tenha se mostrado desaquecido em função do cenário econômico (Ocepar, 2015).

Em termos de grupo de produtos correlacionados ao complexo soja, totaliza uma participação significativa de 31,87%, mantendo-se na liderança, assim como nos anos anteriores, e, na segunda colocação, o grupo carnes, com uma participação de 16,87% (FIEP, 2016). Observa-se que a liderança das exportações pertence aos quatro principais grupos de produtos, incluindo os grupos de soja, carnes, material de transporte e madeiras que, juntos, somam uma participação efetiva de 63% do total de produtos exportados do estado do Paraná.

A referida liderança é consequência do resultado de atuação das cooperativas junto ao mercado internacional que vem, de longa data, enviando seus produtos para outros países. É o caso da central de cooperativas Frimesa que, desde o ano de 1988, atende ao mercado internacional (Cooperativa Frimesa, 2016).

4.1.1 Cooperativas Filiadas à Central Frimesa

A central Frimesa foi fundada em 1977, com as atividades administrativas iniciadas em 1978. Localizada no oeste do Paraná, está entre as empresas que mais geram empregos na região: totaliza 5.785 colaboradores diretos, além de outras 23.000 mil pessoas ligadas economicamente à empresa. Tem por finalidade promover a agroindustrialização do campo. A primeira sede estava instalada na cidade de Francisco Beltrão, sudoeste paranaense, a partir da união de seis mil agricultores que buscaram integrar as forças do cooperativismo e fazer com que os produtores continuassem no campo, por meio da produção e da diversificação (Central de Cooperativas Frimesa, 2015)

Enquanto o projeto de implantação de uma agroindústria começava a ser concretizado, cooperativas da região oeste procuraram as lideranças da Cooperativa Central Agropecuária Sudoeste Ltda – SUDCOOP, com uma proposta de compra da massa falida do Frigorífico Medianeira S/A. Nesse período, uniram-se as singulares fundadoras – Coagro, Lar, Copagril, Primato, Copacol e C.Vale – cuja união resultou na congregação de mais de dez mil cooperados. Em 1979, as cooperativas anunciaram a compra do frigorífico, o que resgatou o

crescimento econômico da cidade de Medianeira, passando, então, a beneficiar os agricultores que produziam para a agroindústria (Frimesa, 2015).

Conforme informações da Cooperativa Frimesa (2015), a década de 1980 foi marcada pelo início da industrialização, e a de 1990, pela modernização tecnológica. Em 2000, o foco era o mercado. A cooperativa conta com cinco unidades em operação: uma de carnes, em Medianeira, e quatro de lácteos, nas cidades de Marechal Cândido Rondon, Capanema e Matelândia, no Paraná, e em Aurora, no estado de Santa Catarina.

A representação geográfica referente à distribuição das Unidades Industriais está demonstrada na Figura 31.



Figura 31. Distribuição das Unidades Industriais da Cooperativa Frimesa

Fonte: Central de Cooperativas Frimesa (2016).

A central Frimesa possui cinco cooperativas filiadas e mais de 6.500 produtores que atuam como parceiros e fornecedores da matéria-prima de alta qualidade utilizada na industrialização de seus produtos.

Estão listadas, na Tabela 4, as informações pertinentes às cooperativas filiadas à central Frimesa que são sujeitos deste estudo.

Tabela 4 – Cooperativas agroindustriais filiadas à central Frimesa

Tabela 4 – Cooperativas agroindustriais fundadas a central FAMESA						
Informações		COPACOL	COPAGRIL	LAR	PRIMATO	C.VALE
Cidade de atuação		Cafelândia	Marechal C. Rondon	Medianeira	Toledo	Palotina
Fundação		1963	1970	1964	1997	1963
Faturamento	2014	2,5 Bilhões	1, 1 Bilhões	3 Bilhões	280 Milhões	4,6 Bilhões
	2015	3 Bilhões	1,3 Bilhões	4 Bilhões	295 Milhões	5,5 Bilhões
	Foco	Desenvolvimento sustentável	Máxima produtividade e desenvolvimento social e a sustentabilidade	Diversificação de produtos com ênfase em sustentabilidade	Criar relações de consumo mais inteligentes.	Produzir alimentos com excelência.
	(Mensagem Presidente)					
Divulga ações Sustentáveis		Via website Corporativo	Via website Corporativo	Via website Corporativo	Via website Corporativo	Via website Corporativo

Fonte: Elaborada pela autora (2016) com base nos relatórios das cooperativas filiadas à Frimesa (2014).

Conforme mostra a Tabela 4, o ano de 2015 foi promissor para as cinco cooperativas que revelaram todo o potencial do cooperativismo brasileiro, bem como ressaltaram a importância do setor para o país, pois, apesar das diversidades econômicas e dos desequilíbrios da balança comercial, obtiveram retornos positivos, superando, em 2015, os valores de faturamento em comparação ao ano anterior. As cooperativas listadas na Tabela 4 fazem parte do sistema cooperativo da central Frimesa e são referenciadas como sujeitos deste estudo, o qual, conforme já mencionado, teve por objetivo analisar como a aplicabilidade dos procedimentos de auditoria contribui para a *disclosure* das ações e práticas de sustentabilidade comunicadas nos relatórios de gestão anual das cooperativas agroindustriais filiadas à central Frimesa, período de 2011 a 2015.

A seguir, apresenta-se um breve contexto das cooperativas analisadas.

COPACOL: Em 23 de outubro de 1963 foi fundada pelo Padre Luís Luise e mais 32 agricultores a Copacol, com o objetivo de oferecer aos produtores da região possibilidades de crescimento e melhoria da agricultura. Nessa época, a Copacol construiu uma usina nos seus primeiros anos de funcionamento para levar energia elétrica às residências de Cafelândia. Após seis anos de atuação na produção e distribuição de energia elétrica, a cooperativa foi desmembrada desse setor para atender especificadamente à agricultura. (Copacol, 2016).

COPAGRIL: Em 09 de agosto de 1970, por intermédio de Assembleia Geral de Constituição, foi fundada a Cooperativa Agrícola Mista Rondon Ltda, situada na Rua D. João VI, no centro de Marechal Cândido Rondon, PR. Inicialmente, recebeu os primeiros produtos

de seus associados em armazém inflável, sendo que suas atividades foram realizadas em prédio alugado. Tem sua atuação nos estados do Paraná e no Mato Grosso do Sul, com sede administrativa em Marechal Cândido Rondon. Atualmente, conta com 5 mil associados aproximadamente (Copagril, 2016).

LAR: Em 19 de março de 1964, em Missal, foi fundada por um grupo de 55 agricultores, a Cooperativa Mista Agrícola Sipal Ltda – Comasil. Em 1973, a sigla Comasil deixou de existir e foi substituída por Cotrefal – Cooperativa Agropecuária Três Fronteiras Ltda. No período de 1975 a 1980, a Cotrefal passou por momentos difíceis devido à frustração de safras e instabilidade de preços. Essa crise afetou diretamente as lideranças cooperativistas, levando-as a optar pela aquisição da massa falida do frigorífico em Medianeira. Surgiu a Central Sudcoop, hoje Frimesa, tendo a Cotrefal como uma das filiadas. No embalo do negócio, a Cotrefal comprou a Oleolar Comércio Importação e Exportação Ltda, também do grupo Ruaro, em Céu Azul, dando início ao ciclo da industrialização e o pontapé inicial de fixação da marca Lar (Lar, 2016).

PRIMATO: Em 15 de julho de 1997, em Toledo, PR, foi fundada a Cooperlac, Cooperativa Agroindustrial, que, a partir de fevereiro de 2009, alterou a sua razão social para Primato Cooperativa Agroindustrial. Conta, em 2015, com 20 unidades, com agropecuárias, indústria de alimentos para animais, vinícola, transporte rodoviário de cargas, serviços veterinários, supermercados, cafeteria e restaurante, com um quadro de três mil funcionários aproximadamente (Primato, 2016).

C. VALE: Em 07 de novembro de 1963, um grupo de 24 agricultores fundou a Cooperativa Agrícola Mista de Palotina Ltda – Campal. Após várias alterações, em 21 de novembro de 2003, a cooperativa realizou uma alteração estatutária por meio da qual mudou a razão social de Cooperativa Agrícola Mista Vale do Piquiri Ltda (Coopervale) para C.Vale, Cooperativa Agroindustrial. Até 2015 a cooperativa possuía 141 unidades de negócios, mais de 18.000 associados e 7.500 funcionários. No segmento industrial, a C.Vale produz amido modificado de mandioca e rações, sendo a única a ter o primeiro sistema de integração avícola brasileiro, em escala comercial, a utilizar processos automatizados para o controle de ambiente (C.Vale, 2016).

Com a C.Vale, se finaliza a apresentação do breve contexto das cooperativas analisadas. Em continuidade, passa-se para o próximo capítulo, no qual se têm a análise e a interpretação dos dados.

5 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Neste capítulo, apresentam-se as análises e a interpretação dos dados relacionados ao delineamento dos constructos definidos de acordo com os níveis de aplicação da diretriz GRI4. As análises se efetivaram por intermédio da coleta documental com exploração dos relatórios para analisar como a aplicabilidade dos procedimentos de auditoria contribui para a *disclosure* das ações e práticas de sustentabilidade comunicadas nos relatórios de gestão anual das cooperativas agroindustriais filiadas à central Frimesa, período de 2011 a 2015.

De acordo com o primeiro objetivo específico, descrevem-se inicialmente os tópicos comunicados nos relatórios de gestão anual de cada cooperativa analisada para fins de obter conhecimento sobre os assuntos relatados pelos sujeitos deste estudo. Fez-se a estruturação das informações extraídas dos respectivos relatórios por ano. Na sequência, em atendimento ao segundo objetivo, identificaram-se as ações comunicadas nos relatórios que evidenciam os conceitos de sustentabilidade para classificação do grau de evidenciação dos indicadores quanto à apresentação das informações requeridas no GRI4. A partir da respectiva classificação, em atendimento ao terceiro objetivo, apresenta-se a descrição da análise das ações evidenciadas nos relatórios, utilizando o GRI4 como abordagem de auditoria para avaliar os indicadores de acordo com as dimensões econômica, social e ambiental.

Para a verificação das ações e práticas da sustentabilidade, conforme mencionado no terceiro capítulo, se fez o agrupamento dos indicadores em cada dimensão – econômica, social e ambiental – por aspecto e, para a apuração do GET, agruparam-se os períodos considerando as três dimensões do constructo de análise. Destarte, apresenta-se, inicialmente, a estrutura dos tópicos descritos para cada cooperativa com base nos relatórios de gestão. Na sequência, exibe-se a classificação com apresentação do grau de evidenciação das três dimensões. Posteriormente, contextualiza-se a descrição inerente à avaliação dos indicadores conforme previsto no GRI4.

5.1 COOPERATIVA LAR

A Lar está presente em 11 municípios do oeste do Paraná, no leste do Paraguai, em Mato Grosso do Sul e em Santa Catarina, estado no qual conta com mais 13 unidades. A marca Lar está presente com, aproximadamente, 300 produtos, e as exportações chegam à

Europa, à Ásia e aos países árabes. Para a Lar, esse crescimento é o ponto de partida adotado para ampliar suas exportações. No que tange ao contexto dos relatórios de gestão da Lar, exibe-se, na Figura 32, o delineamento dos aspectos por ela comunicados no GRI4.

1 - Cooperativa Lar							
ESTRUTURA DE APRESENTAÇÃO DO RELATÓRIO DE GESTÃO ANUAL	Mensagem do Presidente da Cooperativa						
	Aspectos	Tópicos Contextualizados	2011	2012	2013	2014	2015
	Associados	➤ Evolução do Quadro de Associados	X	X	X	X	X
		➤ Áreas de Atuação	X	X	X	X	X
		➤ Estrutura Fundiária dos Associados	X	X	X	X	X
	Famílias Associadas	➤ Comitê Educativo Central	X	X	X	X	X
		➤ Comitê Jovem	X	X	X	X	X
		➤ Comitê Feminino	X	X	X	X	X
	Funcionários	➤ Funcionário por Atividade	X	X	X	X	X
		➤ Evolução do Quadro Funcional	X	X	X	X	X
		➤ Programa Jovem Aprendiz	X	X	X	X	X
		➤ Ações e Treinamentos	X	X	X	X	X
		➤ Benefícios	X		X	X	X
		➤ Ações (Cultura)	X	X	X	X	X
	Sustentabilidade Ações Ambientais	➤ Ações Ambientais	X	X	X	X	X
		➤ Educação Ambiental				X	X
		➤ Aprendizado Lúdico				X	
		➤ Auditorias Ambientais				X	
		➤ Certificações	X	X	X	X	X
		➤ Sipat e Segurança			X	X	X
		➤ Eventos e Conquistas	X	X	X	X	X
	Área de Grãos	➤ Agricultura Consciente	X				
		➤ Recebimento da Produção	X	X	X	X	X
		➤ Capacidade de Armazenagem			X	X	X
	Insumos	➤ Sementes e Comercialização	X	X	X	X	X
	Avicultura	➤ Industrialização do Frango	X	X	X	X	X
	Suinocultura	➤ Produção	X	X	X	X	X
	Leite	➤ Produção	X	X	X	X	X
	Recria Novilhas	➤ Produção		X	X	X	X
	Ovos de Postura	➤ Comercialização	X	X	X	X	X
	Fábricas de Rações	➤ Participação na Produção	X	X	X	X	X
	Mandioca e Milho	➤ Funcionamento	X	X	X	X	X
	Suprimentos e Produtos	➤ Produção e Exportação	X	X	X	X	X
	Logística	➤ Frota	X	X	X	X	X
	Destaques	➤ Eventos e Shows	X	X	X	X	X
		➤ Inaugurações	X	X	X	X	X
		➤ Premiações	X	X	X	X	X
	Investimentos	➤ Obras Concluídas	X	X	X	X	X
		➤ Obras em Andamento	X	X	X	X	X
	Desempenho Econômico	➤ Indicadores	X	X	X	X	X
	Informações Financeiras	➤ Demonstrativos	X	X	X	X	X
		➤ Parecer - Auditores Independentes	X	X	X	X	X

Figura 32. Lar: estrutura do relatório de gestão anual

Fonte: Elaborada pela autora (2016) com base nos relatórios de Gestão Anual da Cooperativa Lar.

Conforme Figura 32, todos os períodos apresentam, inicialmente, a mensagem da diretoria, sendo que se analisa esse aspecto como complemento às dimensões do constructo deste estudo. Nota salientar que o relato da sustentabilidade é apresentado no mesmo relatório em que constam as demonstrações financeiras.

Na sequência, contextualiza-se a descrição da mensagem inicial dos cinco relatórios da Lar, denominados de L11, L12, L13, L14 e L15, respectivamente, de 2011, 2012 e assim sucessivamente.

L11: Nesse relatório, os aspectos foram apresentados em seções que iniciaram com informações relacionadas ao balanço social seguido de balanço industrial, balanço econômico e balanço patrimonial. Na mensagem inicial do período, externada pelo presidente, a ênfase volta-se para os problemas climáticos, seguindo para os pontos negativos e positivos, entre os quais se têm que a recepção da soja estava abaixo do esperado, mas que, em contrapartida, a empresa aperfeiçoou seu trabalho na agricultura, sendo que, nesse ano de 2011, apresentou um tópico específico com ações que denotam a agricultura consciente. Quanto aos destaques, ficaram para a renovação de todas as certificações ISO 9001, dos treinamentos para funcionários e associados.

L12: Apesar dos acontecimentos negativos em virtude das perdas da safra de soja, estimadas em 56%, considerada a maior perda de safra da história da região, a cooperativa realizou, em 2012, investimentos ambientais incluindo reflorestamento e destinação de resíduos para evitar passivos. Tomando por base a análise da estrutura do relatório de 2012, torna-se relevante apontar que, nesse período, não foram comunicadas informações sobre as auditorias ambientais, bem como outras informações que envolvem a educação ambiental, o aprendizado lúdico e a segurança atrelada ao tópico sustentabilidade. No que tange às certificações direcionadas às questões de sustentabilidade, foram apresentadas, de forma breve, no aspecto que versa sobre os destaques.

L13: O relatório de 2013 totaliza 40 páginas, incluindo informações não financeiras e financeiras. Nesse exercício, a cooperativa mostrou, em suas informações que obteve o melhor desempenho desde a sua fundação, bem como neste período também comemorou 50 anos de atuação, efetivando assim o início de programas direcionados à sustentabilidade, envolvendo a qualificação do seu quadro funcional.

L14: Esse relatório tem 52 páginas e, em suas páginas iniciais, a frase “Rumo aos 100 anos” está acompanhada da mensagem emitida pelo presidente que versa sobre a concretização da

visão estratégica para os próximos 10 anos, visando atender a sua missão de promover, de forma sustentada, o crescimento e o desenvolvimento econômico e social dos associados. Isso com a finalidade de promover agregação de valor, por intermédio de atividades que estejam em conformidade com a sua missão, com destaque para a presença da educação ambiental, do aprendizado lúdico e das auditorias ambientais.

L15: O relatório de 2015 totaliza 56 páginas. Inicialmente, a mensagem do presidente retoma a relevância do planejamento estratégico da cooperativa para os próximos 10 anos, bem como da reforma estatutária, com ênfase na governança e na profissionalização da gestão. Aponta que os investimentos foram significativos, sobretudo na qualificação dos cargos de gestão e na pecuária, cuja produção sustenta o desempenho econômico e financeiro. Observou-se que a ênfase na missão da cooperativa é destaque inicial e que ratifica as definições do ano anterior cujo propósito foi promover o desenvolvimento econômico e social, priorizando, em seu sistema de gestão, o desenvolvimento sustentável.

A análise das mensagens da diretoria possibilitou verificar que o trabalho da Lar consiste na busca contínua pela diversificação dos seus produtos, com ênfase na sustentabilidade, sendo essa a estratégia definida pela cooperativa. Por intermédio dessa análise, gerou-se um diagrama de rede para identificar os aspectos relatados, visando demonstrar a relação dos assuntos informados no contexto dos relatórios com a sustentabilidade, conforme *print* da Figura 33.

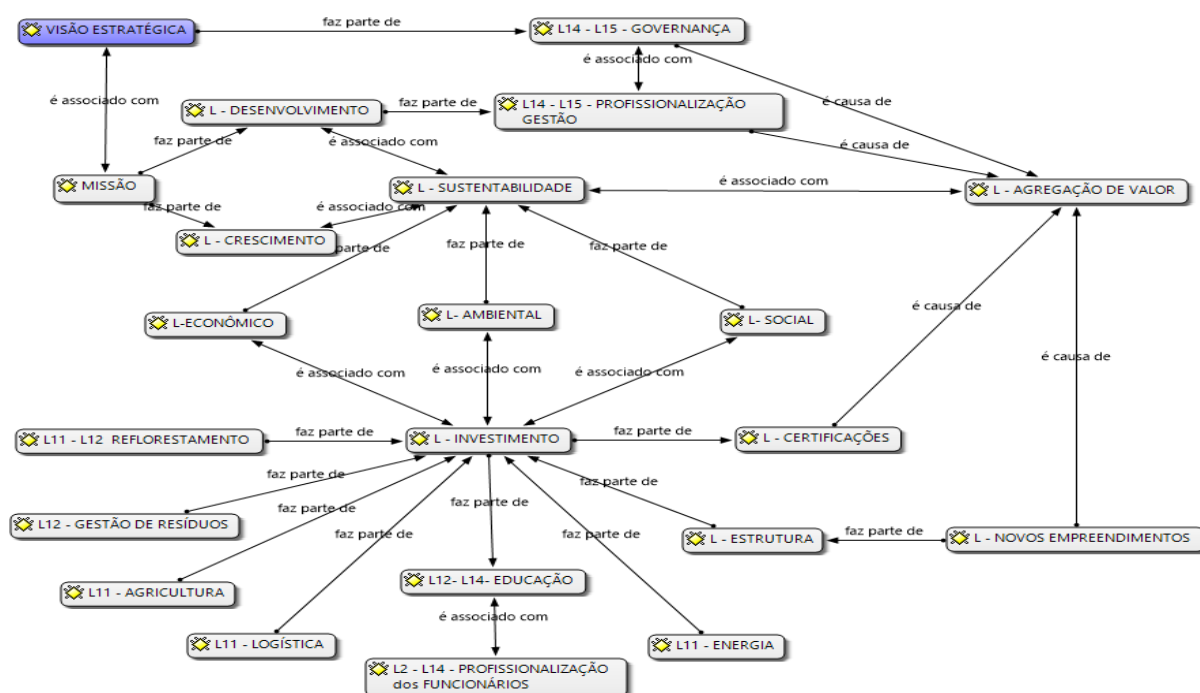


Figura 33. Lar: estratégia e análise

Fonte: Elaborada pela autora (2016) com base nos dados da pesquisa.

Conforme revela o diagrama da Lar, exposto na Figura 33, os investimentos direcionados para a o crescimento e o desenvolvimento sustentável destacaram-se no período analisado.

5.1.1 LAR: Análise dos aspectos que compõem as dimensões da sustentabilidade

Exibem-se, detalhadamente, nas tabelas 5, 6, 7 e 8, a classificação e o grau de evidenciação dos indicadores delimitados para esta pesquisa, referentes às dimensões da sustentabilidade, em conformidade com o conteúdo essencial externado no GRI4. Ao final deste subcapítulo, contextualizam-se as análises dos indicadores classificados. Realizou-se a análise dos períodos denominados de L11, L12, L13, L14 e L15.

Inicialmente, analisou-se, como complemento, a mensagem inicial do relatório da Lar, descrita anteriormente, tendo por base o conteúdo do indicador do GRI4 que trata da comunicação da estratégia e análise – indicador essencial G41, conforme exposto na Tabela 5.

Tabela 5 – Lar: classificação de evidenciação do aspecto análise e estratégia

CATEGORIA DE ANÁLISE - GRI4		ADERÊNCIA					NÃO ADERÊNCIA					Grau de evidenciação total		Não Aderência
Conteúdo Essencial	INDICADOR - G4	APL/AP					ND					GEE	GET	Total
		L11	L12	L13	L14	L15	L11	L12	L13	L14	L15	APL	APL + AP	ND
Estratégia e Análise	G41	APL	APL	APL	APL	APL	.	.	.	.	.	↓		
												100*1=100%	100%	0%
Total Indicadores	G4 - 1	01	01	01	01	01	.	.	.	.	.			

Fonte: Elaborada pela autora (2016) com base nos dados da pesquisa

Conforme aponta a Tabela 5, as informações descritas nas mensagens da diretoria atendem ao indicador G41, que recomenda a apresentação de uma declaração do principal tomador de decisão da organização sobre a estratégia alinhada à sustentabilidade. A Lar apresenta, portanto, ainda de acordo com a mesma tabela, na análise relativa à estratégia associada à sustentabilidade, um GET de 100% para o indicador G41 da GRI4.

Na sequência, expõem-se os dados referentes à dimensão econômica, tendo por base o indicador G4 do GRI4.

Tabela 6 – Lar: classificação do grau de evidenciação da dimensão econômica

CATEGORIA DE ANÁLISE - GRI 4			ADERÊNCIA					NÃO ADERÊNCIA					Grau de evidenciação total		Não Aderência
Dimensão Econômica	Conteúdo Essencial	INDICADOR - G4	APL/AP					ND					GEE	GET	Total
			L11	L12	L13	L14	L15	L11	L12	L13	L14	L15	APL	APL + AP	ND
	Desempenho Econômico	EC1, EC2, EC3, EC4	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	-	22,22*1= 22,22%	44,45%	33,33%
	Presença de Mercado	EC5, EC6	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND			
	Impactos Econômicos Indiretos	EC7, EC8	APL	APL	APL	APL	APL	-	-	-	-	-			
	Práticas de Compra	EC9	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND	AP		
Total Indicadores		G4 - 09											44,45%		
Total - APL			2	2	2	2	2	-	-	-	-	-	44,45*0,5 = 22,23%		
Total - AP			4	4	4	4	4	-	-	-	-	-			
Total - ND			-	-	-	-	-	3	3	3	3	3			
TOTAL			6	6	6	6	6								

Fonte: Elaborada pela autora (2016) com base nos dados da pesquisa.

Conforme indica a Tabela 6, na dimensão econômica, a Lar apresenta um GET de 44,45%, percentual correspondente à aderência plena mais a aderência parcial. Ainda na análise da dimensão econômica, verificou-se que, de um total de 9 indicadores, 3 foram considerados como ND, total que revela que 33,33% dos indicadores contemplados pela dimensão não foram identificados no contexto dos relatórios analisados.

No que tange à análise do desempenho da dimensão ambiental, os resultados se encontram na Tabela 7.

Tabela 7 – Lar: classificação de evidenciação da dimensão ambiental

CATEGORIA DE ANÁLISE - GRI 4			ADERÊNCIA					NÃO ADERÊNCIA					Grau de evidênciação total		Não Aderência
Dimensão Ambiental	Conteúdo Essencial	INDICADOR - G4	APL/AP					ND					GEE	GET	Total
			L11	L12	L13	L14	L15	L11	L12	L13	L14	L15	APL	APL + AP	ND
	Material	EN1, EN2	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND	1,76%*1 = 1,76%	25,88%	50,00%
	Energia	EN3, EN4, EN5, EN6, EN7	AP	-	-	AP	-	-	ND	ND	-	ND			
	Água	EN8, EN9, EN10	APL	-	AP	AP	-	-	ND	-	-	ND			
	Biodiversidade	EN11, EN12, EN13, EN14	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND			
	Emissões	EN15, EN16, EN17, EN18, EN19, EN20, EN21	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	-			
	Efluentes e Resíduos	EN22, EN23, EN24, EN25, EN26	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	-			
	Produtos e serviços	EN27, EN28	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND	AP		
	Conformidade	EN29	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND	48,24% * 0,5 = 24,12%		
Transporte	EN30	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND				
Geral	EN31	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	-				
Aval. Ambiental de Fornecedores	EN32, EN33	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND				
Mecanismos queixas: imp. ambientais	EN34	-	-	-	AP	-	ND	ND	ND		ND				
Total Indicadores		G4 - EN 34													
Total - APL			3	0	0	0	0	-	-	-	-	-			
Total - AP			18	13	16	22	13	-	-	-	-	-			
Total - ND			-	-	-	-	-	13	21	18	12	21			
TOTAL			21	13	16	22	13								

Fonte: Elaborada pela autora (2016) com base nos dados da pesquisa.

De acordo com o exposto na Tabela 7, a Lar obteve uma classificação de APL apenas na análise do L11 para os indicadores EN8, EN9 e EN10, que compõem o aspecto água. Os resultados exibidos nessa tabela ainda indicam que a Lar obteve um GET correspondente a 25,88%, concentrando a maior quantidade de apresentação de informações associadas às emissões, efluentes e resíduos, o que denota preocupação da cooperativa em relação aos referidos aspectos. Porém, 50% classificaram-se como ND, apontando que há ausência da divulgação de outros aspectos que contemplem o conjunto de indicadores que compõem essa dimensão, o que permite considerar, com base em Carvalho (2007), que o resultado apurado é insatisfatório. Na dimensão social, os resultados encontram-se exibidos na Tabela 8.

Tabela 8 – Lar: classificação de evidenciação da dimensão social

CATEGORIA DE ANÁLISE - GRI 4		ADERÊNCIA					NÃO ADERÊNCIA					Grau de evidenciação total		Não Aderência
Conteúdo Essencial	INDICADOR - G4	APL/AP					ND					GEE	GET	Total
		L11	L12	L13	L14	L15	L11	L12	L13	L14	L15	APL	APL + AP	ND
Dimensão Social	Práticas Trabalhista											10,41% *1 = 10,41%	24,37%	61,67%
	Emprego	LA1, LA2, LA3	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	-			
	Relações Trabalhistas	LA4	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND			
	Saúde e Segurança no Trabalho	LA5, LA6, LA7, LA8	-	-	AP	AP	AP	ND	ND	-	-			
	Treinamento e Educação	LA9, LA10, LA11	APL	APL	APL	APL	-	-	-	-	-			
	Desigualdades Igualdades e Oport.	LA12	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND			
	Igualdade rem.: mulheres e homens	LA13	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND			
	Aval. Fornec.: práticas trabalhistas	LA14, LA15	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND			
	Mecanismos de queixas: trab.	LA16	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND			
	Direitos Humanos											AP	24,37%	61,67%
	Investimentos	HR1, HR2	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	-			
	Não discriminação	HR3	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND			
	Liberdade de Assoc. e Neg. Coletiva	HR4	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND			
	Trabalho Infantil	HR5	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND			
	Trabalhos forçados ou Escravo	HR6	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND			
	Práticas de segurança	HR7	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	-			
	Direitos indígenas e tradicionais	HR8	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND			
	Avaliação	HR9	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND			
	Aval. de Fornec.: direitos Humanos	HR10, HR11	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND			
	Mecanismos queixas: direitos hum.	HR12	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND			
												27,92% *0,5 = 13,96%	24,37%	61,67%
	Sociedade													
	Comunidades Locais	SO1, SO2	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	-			
	Combate à Corrupção	SO3, SO4, SO5	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND			
	Políticas Públicas	SO6	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND			
	Concorrencial desleal	SO7	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND			
	Conformidade	SO8	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND			
	Aval. de Fornecedores Imp. Sociedade	SO9, SO10	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND			
	Mecanismos queixas imp.: sociedade	SO11	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND			
	Responsabilidade pelo Produto													
	Saúde e Segurança do Cliente	PR1, PR2	APL	APL	APL	APL	-	-	-	-	-			
	Rotulagem de Produtos e Serviços	PR3, PR4, PR5	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	-			
	Comunicações de Marketing	PR6, PR7	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND			
	Privacidade do Cliente	PR8	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND			
	Conformidade	PR9	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND			
	Total Indicadores	G4 - 48												
	Total - APL		5	5	5	5	5	-	-	-	-			
	Total - AP		11	11	15	15	15	-	-	-	-			
	Total - ND		-	-	-	-	-	32	32	28	28			
	TOTAL		16	16	20	20	20							

Fonte: Elaborada pela autora (2016) com base nos dados da pesquisa.

Os resultados que se têm na Tabela 8 indicam, por intermédio da classificação dos aspectos analisados na dimensão social, referente ao indicador G4 GRI4, que o ND totalizou 61,67%, o equivalente a um GET de 24,37%, que foi o menor em comparação às dimensões econômica e ambiental.

Os resultados obtidos, conforme tabelas 6, 7 e 8 supracitadas, indicam que o grau de evidenciação total dos relatórios da Lar não são satisfatórios para avaliação, pois, para que a comunicação inerente a essas informações sejam consideradas com um grau de evidenciação satisfatória, é necessário obter um resultado igual ou superior a 66,66%, de acordo com o modelo de análise de evidenciação adaptado de Carvalho (2007). Sendo assim, os resultados apurados apresentam um GET inferior, o que pode comprometer as expectativas dos *stakeholders* quanto à suficiência das informações comunicadas.

Para a cooperativa Lar, a dimensão com o maior GET foi a econômica, sendo que, nessa dimensão, seu resultado só foi impactado pelos aspectos relativos à presença de mercado e às práticas de compra em razão da não disponibilidade das informações. No que tange à dimensão com menor grau de apresentação das informações, os resultados indicam a dimensão social, visto que 32 dos 48 indicadores classificaram-se como ND.

Destarte, a partir das análises dos relatórios L11, L12, L13, L14 e L15, de acordo com o exposto nas tabelas 6, 7 e 8, apresenta-se, a seguir, a descrição das avaliações inerentes à classificação dos respectivos indicadores. Cabe esclarecer que se realizou a referida análise considerando os níveis de aplicação do GRI4 como abordagem de auditoria.

Na análise da dimensão econômica, os resultados indicam que a cooperativa apresenta um grau maior de evidenciação total associado a essa dimensão, sendo que os indicadores relacionados ao desempenho econômico classificaram-se como AP conforme análise descritiva a seguir.

- EC1: Esse indicador aborda a forma de apresentação em relação ao valor econômico direto gerado e distribuído. Foi classificado como parcial em virtude de a cooperativa não apresentar um tópico específico que sintetize toda a geração de riqueza seguida da distribuição do valor, dificultando, assim, a busca e a compilação das informações, já que esses dados são relatados ao longo do contexto do relatório.
- EC2: Referente à divulgação das implicações financeiras e de outros riscos e oportunidades para as atividades da organização em decorrência de mudanças

climáticas, há, nos devidos relatórios, menção à influência do fator climático, mas não há uma descrição dos métodos, dos custos e das medidas utilizados para gerir o risco, conforme diretriz de verificação GRI4.

- EC3: Versa sobre a cobertura das obrigações previstas no plano de benefício definido da organização, havendo apenas comunicação de benefícios concedidos, como, por exemplo, a título de plano de saúde, o que não condiz com o indicador, pois faltam referências indicativas. Assim, esse aspecto apresenta-se com informações consideradas parciais.
- EC4: Esse indicador trata da ajuda financeira significativa recebida do governo, devendo ser relatado de modo a explicitar quais foram os percentuais e os impactos financeiros dessa ajuda para a entidade. No entanto, a Lar não aponta as informações, como valores e percentuais. Apenas traz, nas mensagens inicial e final, que os incentivos das taxas de financiamentos foram importantes, como, por exemplo, a descrição, no L15, de que “reconhecemos no governo do Estado o esforço nas áreas de logística e nos financiamentos” (Lar, 2015).

Na dimensão ambiental, observou-se que a Lar possui um grau de evidenciação concentrando a maior quantidade de apresentação de informações associadas às emissões, efluentes e resíduos. Quanto aos indicadores considerados como aderência parcial, foram classificados e analisados conforme contexto descrito a seguir.

- EN5, EN6 e EN7: Esses indicadores, que tratam da intensidade e redução da energia, foram apresentados no L11 e L14, foram classificados com evidenciação parcial, pois não relataram a base usada para o cálculo das reduções do consumo de energia, bem como a taxa de energia consumida dentro da organização, fora dela ou ambas. Igualmente não apontaram a métrica específica escolhida para calcular essa taxa, nem divulgaram as normas e as metodologias adotadas.
- EN8, EN9 e EN10: Abordam informações inerentes ao aspecto água e foram relatados parcialmente no L11, L13 e L14, em função de não indicarem o número total de fontes hídricas significativamente afetadas pela retirada de água por tipo nem o volume total de água reciclada e reutilizada com um percentual do total de água retirada. Verificou-se, no L12 e no L15, que não mencionam informações sobre esses indicadores.

- EN15, EN16, EN17, EN18, E19, E20 e E21: Esse grupo de indicadores aborda os aspectos inerentes a emissões, e foram considerados com AP em função de que todos os relatórios analisados, do L11 ao L15, fazem menção apenas aos investimentos em equipamentos para geração de energia, o que, conseqüentemente, possibilita a redução na emissão dos gases de efeito estufa. Não apresentam, contudo, informações que apontem a intensidade de emissões de gases de efeito estufa, bem como as normas e as metodologias adotadas.
- EN22, EN23, EN24, EN25 e EN26: Esses indicadores contemplam o aspecto ligado aos efluentes e resíduos. Nos relatórios analisados, são contextualizados de forma superficial, desconsiderando as informações relativas ao descarte total de água, discriminado por qualidade e destinação, peso total de resíduos, tipo e método de disposição, número total e volume de vazamentos significativos.
- EN31: Esse indicador, que trata do relato referente ao total de investimentos ambientais, recebeu a classificação AP, pois, nos relatórios, a Lar não apresenta os gastos com proteção ambiental discriminados por tipo ou por projeto ambiental. Apenas aponta que investimentos foram realizados em diversas áreas visando à proteção ambiental, não havendo um detalhamento que possibilite saber de forma específica cada investimento ambiental realizado.

Na dimensão social, o GET apurado foi o menor das três dimensões. A seguir, tem-se a análise dos indicadores com classificação parcial.

- LA1, LA2, LA3: Esses indicadores orientam sobre a forma de divulgação de informações do grupo de empregos, Apesar de haver comunicação do número total e taxas de novas contratações de empregados e rotatividade, a Lar não relata as taxas de retorno ao trabalho e retenções após licença-maternidade e licença-paternidade discriminadas por gênero, faixa etária e região.
- LA5, LA6, LA7, LA8: Esse grupo de indicadores aborda assuntos relacionados à saúde e à segurança no trabalho. Receberam a classificação AP, pelo fato de que, nos relatórios L13, L14 e L15, há informações sobre a existência de trabalhos direcionados a esse aspecto, não havendo, entretanto, especificação detalhada sobre o número de empregados com alta incidência de doenças relacionadas à sua ocupação, aos tipos e

às taxas de lesões, às doenças ocupacionais, aos dias perdidos, ao absenteísmo e ao número de óbitos relacionados ao trabalho, por região e gênero.

- HR1 e HR2: Referenciam os investimentos em direitos humanos, e foram considerados como AP, por não apresentarem o número total e o percentual de acordos e contratos de investimentos significativos que incluem cláusulas de direitos humanos.
- HR7: Sobre as práticas e a segurança do trabalho, esse indicador consta dos devidos relatórios, especificamente tópicos de funcionários e associados. No entanto, não relata o percentual do pessoal de segurança que recebeu treinamento formal nas políticas ou nos procedimentos específicos de direitos humanos da organização e sua aplicação na segurança.
- SO1 e S02: Orientam sobre a comunicação das informações relacionadas à comunidade local. Nos relatórios, foram identificadas informações que contextualizam a realização de programas de desenvolvimento local baseados nas necessidades de comunidades locais. No entanto, esses indicadores foram classificados como AP pelo fato de não relatarem os percentuais e as operações com impactos negativos significativos reais e potenciais em comunidades locais.
- PR3, PR4 e PR5: Orientam sobre a rotulagem de produtos e serviços e, apesar de a cooperativa comunicar e reforçar sua recertificação da norma global de segurança alimentar – BRC, não apresentou informações sobre os resultados ou conclusões de pesquisas de satisfação do cliente associando os resultados com a certificação obtida.

5.2 COOPERATIVA COPACOL

A Copacol conta com 11 unidades para recebimento e armazenagem de grãos na região oeste do Paraná e cinco filiais de vendas para a comercialização de seus produtos à base de frango e peixe em todo o território nacional. É reconhecida, também, pela produção e comercialização de grãos e de alimentos. Possuía, em 2016, mais de 6 mil associados e 8.857 mil colaboradores diretos.

Na figura 34, apresenta-se a estrutura dos aspectos informados no relatório da Copacol.

2 – Cooperativa Copacol						
ESTRUTURA DE APRESENTAÇÃO DO RELATÓRIO DE GESTÃO ANUAL	Mensagem do Presidente da Cooperativa					
	Aspectos	Tópicos Contextualizados	2011	2012	2013	2014
	Quadro Social	➤ Associados	X	X	X	X
	Colaboradores	➤ Colaboradores	X	X	X	X
	Negócios (Produção)	➤ Funcionário por atividade	X	X	X	X
		➤ Agricultura: Armazenagem de Grãos	X	X	X	X
		➤ Avicultura: Produção – Exportação	X	X	X	X
		➤ Suinocultura	X	X	X	X
		➤ Piscicultura	X	X	X	X
		➤ Bovinocultura de Leite	X	X	X	X
		➤ Supermercados	X	X	X	X
		➤ Unidade Industrial de Soja	X	X	X	X
		➤ Exportações	X	X	X	X
	Faturamento e Sobras	➤ Faturamento – Evolução	X	X	X	X
		➤ Sobras	X	X	X	X
	Impostos	➤ Valores Recolhidos	X	X	X	X
	Responsabilidade Social	➤ Programas Ambientais	X	X	X	X
		➤ Educação Ambiental	X	X	X	X
		➤ Projetos Ambientais	X	X	X	X
		➤ Eventos – Grupos e Comitês	X	X	X	X
		➤ Eventos e Conquistas	X	X	X	X
	Relatório Ambiental (Ações - Investimentos)	➤ Qualidade do Ar			X	X
		➤ Reflorestamento			X	X
		➤ Qualidade da água		X	X	X
		➤ Efluentes		X	X	X
		➤ Sistema de Contenção de Emissão		X		
		➤ Programa – Resíduos – Separação		X		
		➤ Destinação Resíduos Orgânicos		X	X	
		➤ Resíduos de Serviços de Saúde		X	X	
		➤ Sistema de Tratamento de Dejetos		X		
		➤ Tratamento de Efluentes		X	X	X
		➤ Licenciamento Ambiental		X		
	Copacol 50 anos	➤ Eventos e Premiações			X	
	Relatório Social	➤ Demonstrativo – Investimento Social	X	X	X	X
	Relatórios Contábeis	➤ Demonstrações Contábeis	X	X	X	X
		➤ Notas Explicativas	X	X	X	X
	Auditoria Independente	➤ Parecer – Auditores Independentes	X	X	X	X
	Parecer do Conselho Fiscal	➤ Informações – Assinaturas	X	X	X	X
	Metas – Exercício 2016	➤ Informações Gerais	X	X	X	X

Figura 34. Copacol: Estrutura do Relatório de Gestão Anual

Fonte: Elaborada pela autora (2016), com base nos relatórios de Gestão Anual da Cooperativa Copacol.

Exibem-se, a seguir, os aspectos da análise da mensagem do conselho de administração dos relatórios de gestão anual da cooperativa Copacol. Faz-se a apresentação na sequência, por períodos, denominados especificamente de C11, C12, C13, C14 e C15. Cabe

elucidar que o relato de sustentabilidade da Copacol é informado no mesmo relatório de que constam as demonstrações financeiras da cooperativa.

C11: Esse relatório totaliza 45 páginas, das quais 21 apresentam informações que denotam as questões de sustentabilidade. No contexto da mensagem, são relatados os pontos positivos do período e o crescimento em relação ao período anterior. Esse crescimento, de 25%, foi impulsionado pelos resultados dos investimentos direcionados à sustentabilidade, em especial à diversificação da agroindustrialização e à capacitação dos cooperados em geral. Ademais, destaca a manutenção dos investimentos já iniciados e também a parceria com a Cooperativa Agroindustrial União – Coagru, na criação da Unidade Unitá, ambas na cidade de Ubiratã, que promoveu oportunidades de crescimento para os associados da região.

C12: Os destaques desse período ficaram por conta da inauguração da Unidade Industrial de Soja. Esse foi um fato histórico para a cooperativa, pois a colocou em um novo patamar de verticalização cuja produção de grãos é transformada para agregar valor e refletir em melhores ganhos para os associados. Quanto ao aspecto social, foram realizadas inúmeras ações, como treinamentos e cursos por intermédio dos comitês, com direcionamento para a profissionalização dos associados.

C13: Esse relatório abrange a apresentação de resultados históricos projetados há cinco anos com o propósito estratégico denominado de GPS 2.5.25. As informações apontam que o faturamento desse período atingiu a métrica de mais de R\$ 2 bilhões, a qual é um reflexo positivo da produtividade que teve um crescimento de 27% em relação a 2012. Em 2013, a cooperativa comemorou seu 50º aniversário e contou com mais de 56 mil pessoas envolvidas em projetos e ações sociais. Essa informação ganhou ênfase especial em função de o desafio previsto ter sido de 25 mil pessoas em Programas de Desenvolvimento, e o realizado ter totalizado 56.999 mil pessoas envolvidas, superando assim as expectativas. Nesse relatório de 2013, também há relatos inerentes à realização da diversificação das propriedades relacionadas à renda e à qualidade de vida para as famílias associadas.

C14: Em 2014, foi definido o Propósito Estratégico “Copacol 4x4”, que visava aumentar o faturamento da Cooperativa para R\$ 4 bilhões e promover 4 projetos de desenvolvimento para associados e colaboradores. Esse propósito tinha por finalidade aumentar a renda dos associados, efetivar projetos de habitação para atender a mil colaboradores, realizar ações de incentivo à cultura, esporte e educação. Por fim, objetivava a reutilização de 2 milhões de litros de água até 2018. Aos 51 anos de atuação, a cooperativa frisou que seu foco é a sustentabilidade, notadamente para a concretização de investimentos no combate à poluição.

C15: Mesmo com um cenário econômico difícil, a cooperativa conseguiu manter as metas do Propósito Estratégico “Copacol 4x4”, elevando o crescimento, principalmente pelo maior volume das exportações de frango. Manteve, dessa forma, de acordo com as projeções, os investimentos destinados às questões ambientais e sociais. A ênfase da mensagem desse período ficou por conta do cenário econômico difícil que elevou significativamente os custos de produção, cujos reflexos são que os desafios serão maiores para os próximos anos.

A análise do contexto das mensagens descritas nos relatórios possibilitou gerar o diagrama da Figura 35, no qual se externa a relação entre os aspectos relatados nos períodos analisados.

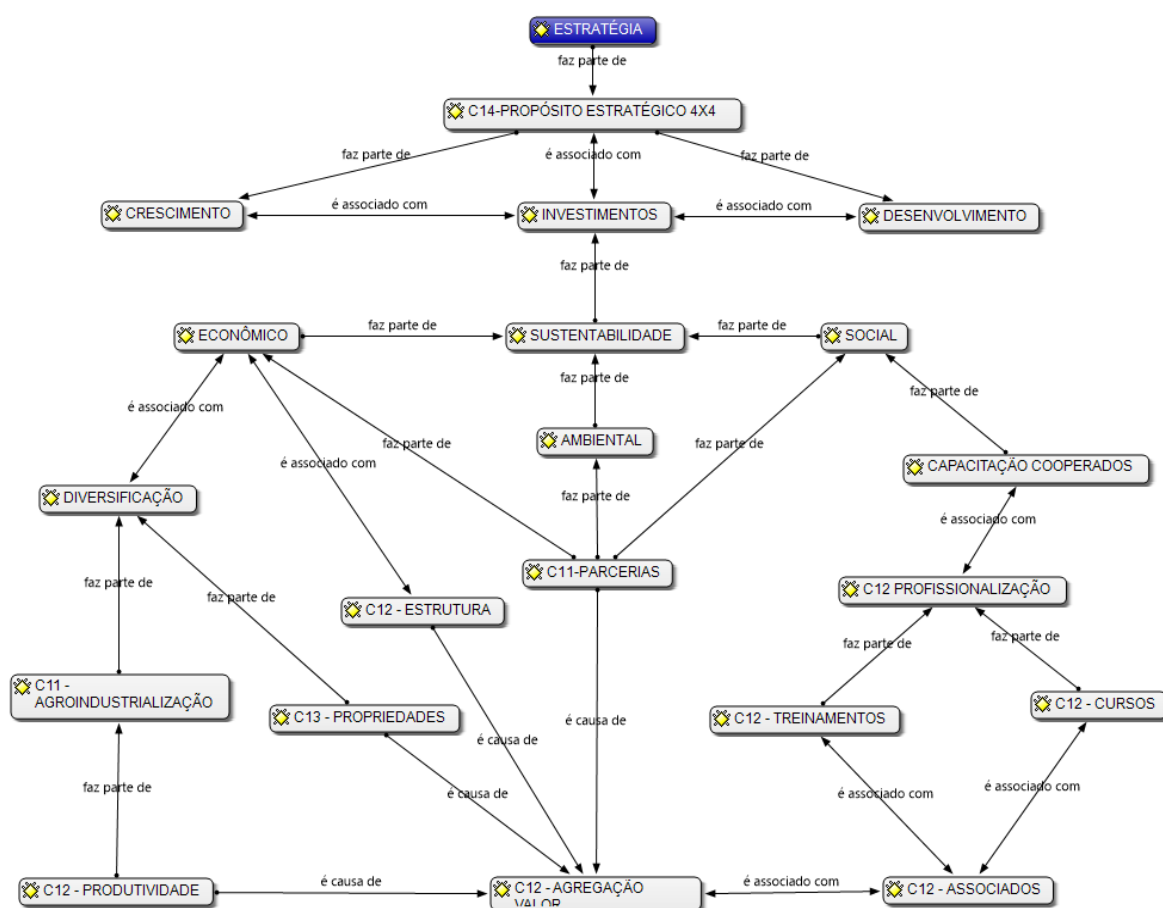


Figura 35 . Copacol: estratégia e análise

Fonte: Elaborada pela autora (2016) com base nos dados da pesquisa.

Verificou-se, conforme aponta a Figura 35, que as questões relativas aos investimentos destacaram-se, em especial, na dimensão econômica.

A avaliação e a classificação do GET referentes ao contexto supracitado podem ser observadas na Tabela 9, no subcapítulo 5.2.1, cuja finalidade é apresentar a aderência dos aspectos relatados nos relatórios de gestão da cooperativa.

5.2.1 COPACOL: Análise dos aspectos que compõem as dimensões da sustentabilidade

Neste subcapítulo, destacam-se os resultados inerentes à classificação e à apresentação do grau de evidenciação dos indicadores que denotam os conceitos de sustentabilidade da Copacol, conforme tabelas 9, 10, 11 e 12. Quanto à classificação do GET referenciado na Tabela 9, realizou-se como um complemento aos constructos delineados. A verificação dos relatórios compreendeu os períodos de 2011 a 2015, sendo esses denominados de C11, C12, C13, C14 e C15.

Ao final deste subcapítulo, contextualizam-se as análises dos indicadores que obtiveram uma classificação parcial. Esses indicadores foram avaliados de acordo com os níveis do GRI4 utilizado como abordagem de auditoria.

Com base nos relatórios analisados, o resultado obtido na análise inicial relativa ao indicador encontra-se na Tabela 9.

Tabela 9 - Copacol: classificação de evidenciação do aspecto análise e estratégia

CATEGORIA DE ANÁLISE - GRI 4		ADERÊNCIA					NÃO ADERÊNCIA					Grau de evidenciação total		Não Aderência
Conteúdo Essencial	INDICADOR - G4	APL/AP					ND					GEE	GET	Total
		C11	C12	C13	C14	C15	C11	C12	C13	C14	C15	APL	APL + AP	ND
Estratégia e Análise	G41	APL	APL	APL	APL	APL	.	.	.	.	.	↓		
												100*1=100%	100%	0%
Total Indicadores	G4 - 1	01	01	01	01	01	.	.	.	.	.			

Fonte: Elaborada pela autora (2016) com base nos dados da pesquisa.

Verifica-se, conforme a Tabela 9, que a Copacol externa um GET relativo ao indicador G41 de 100%. Esse indicador foi referenciado em todos os períodos – de 2001 a 2015 –, com classificação APL, haja vista que relata aspectos da estratégia e análise da cooperativa por intermédio da mensagem do conselho administrativo (Figura 35, exposta no subcapítulo anterior).

A Tabela 10 expõe os resultados obtidos referentes aos indicadores desempenho econômico, presença de mercado, impactos econômicos indiretos e práticas de compra, da dimensão econômica.

Tabela 10 – Copacol: classificação do grau de evidenciação da dimensão econômica

CATEGORIA DE ANÁLISE - GRI 4			ADERÊNCIA					NÃO ADERÊNCIA					Grau de evidenciação total		Não Aderência	
Dimensão Econômica	Conteúdo Essencial	INDICADOR - G4	APL/AP					ND					GEE	GET	Total	
			C11	C12	C13	C14	C15	C11	C12	C13	C14	C15	APL	APL + AP	ND	
	Desempenho Econômico	EC1, EC2, EC3, EC4	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	-	22,22*1 = 22,22%	55,55%	11,11%	
	Presença de Mercado	EC5, EC6	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	-				
	Impactos Econômicos Indiretos	EC7, EC8	APL	APL	APL	APL	APL	-	-	-	-	-				
	Práticas de Compra	EC9	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND	AP			
Total Indicadores		G4 - 09														
Total - APL			2	2	2	2	2	-	-	-	-	-	66,67*0,5 = 33,33%			
Total - AP			6	6	6	6	6	-	-	-	-	-				
Total - ND			-	-	-	-	-	1	1	1	1	1				
TOTAL			8	8	8	8	8									

Fonte: Elaborada pela autora (2016) com base nos dados da pesquisa.

A análise da dimensão econômica exposta na Tabela 10 aponta que a Copacol apresentou 09 indicadores nessa dimensão classificados como APL e 06, como AP, o que significa um GET correspondente a 55,55%.

Ainda de acordo com os dados extraídos da Tabela 10, a Copacol não contextualizou, em seus relatórios, informações relativas às práticas de compra, razão pela qual esse indicador foi classificado com informações ND, referenciando, assim, um GET de 11,11%.

Na Tabela 11, tem-se a avaliação da dimensão ambiental.

Tabela 11 – Copacol: classificação do grau de evidenciação da dimensão ambiental

CATEGORIA DE ANÁLISE - GRI 4			ADERÊNCIA					NÃO ADERÊNCIA					Grau de evidenciação total		Não Aderência
Dimensão Ambiental	Conteúdo Essencial	INDICADOR - G4	APL/AP					ND					GEE	GET	Total
			C11	C12	C13	C14	C15	C11	C12	C13	C14	C15	APL	APL + AP	ND
	Material	EN1, EN2	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND	2,95*1 = 2,95%	14,41%	74,11%
Energia	EN3, EN4, EN5, EN6, EN7	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND				
Água	EN8, EN9, EN10	-	AP	AP	AP	AP	ND	-	-	-	-				
Biodiversidade	EN11, EN12, EN13, EN14,	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND				
Emissões	EN15, EN16, EN17, EN18, EN19, EN20, EN21	-	AP	-	-	-	ND	-	ND	ND	ND				
Efluentes e Resíduos	EN22, EN23, EN24, EN25, EN26	-	AP	AP	AP	AP	ND	-	-	-	-				
Produtos e serviços	EN27, EN28	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND				
Conformidade	EN29	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND				
Transporte	EN30	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND				
Geral	EN31	APL	APL	APL	APL	APL	-	-	-	-	-				
Aval. Ambiental de Fornecedores	EN32, EN33	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND	22,94*0,5 = 11,47%			
Mecanismos queixas: imp. ambientais	EN34	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND				
Total Indicadores	G4 - EN 34														
Total - APL			1	1	1	1	1	-	-	-	-	-			
Total - AP			0	15	8	8	8	-	-	-	-	-			
Total - ND			-	-	-	-	-	33	18	25	25	25			
TOTAL			1	16	9	9	9								

Fonte: Elaborada pela autora (2016) com base nos dados da pesquisa.

Na avaliação da dimensão ambiental, os dados externam, conforme mostra a Tabela 11, uma APL – que se repetiu em todos os períodos analisados – mais uma AP, totalizando um GET de apenas 14,41%. Nota mencionar que o relatório que mais contemplou a apresentação das informações sobre os aspectos que compõem essa dimensão foi em 2012, denominado de C12, o oposto de 2011, denominado C11, que indicou uma ausência de informações. Ainda de acordo com a Tabela 11, os dados indicam um resultado significativo inerente à classificação de informações ND, pois 74,11% dos indicadores associados aos aspectos que abrangem essa dimensão não foram comunicados nos relatórios analisados. Esse resultado indica que as informações disponíveis, num total de 14,41%, são consideradas insuficientes para fins de análise pelas partes interessadas.

No que tange à dimensão social, a Tabela 12 permite visualizar os resultados obtidos.

Tabela 12 – Copacol: classificação do grau de evidenciação da dimensão social

CATEGORIA DE ANÁLISE - GRI 4		ADERÊNCIA					NÃO ADERÊNCIA					Grau de evidenciação total		Não Aderência
Conteúdo Essencial	INDICADOR - G4	APL/AP					ND					GEE	GET	Total
		C11	C12	C13	C14	C15	C11	C12	C13	C14	C15	APL	APL + AP	ND
Dimensão Social	Práticas Trabalhista													
	Emprego	LA1, LA2, LA3	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-			
	Relações Trbalhistas	LA4	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND			
	Saúde e Segurança no Trabalho	LA5, LA6, LA7, LA8	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND			
	Treinamento e Educação	LA9, LA10, LA11	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-			
	Desigualdades Igualdades e Oport.	LA12	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND			
	Igualdade rem.: mulheres e homens	LA13	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND			
	Aval. Fornec. práticas trabalhistas	LA14, LA15	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND			
	Mecanismos de queixas: trab.	LA16	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND			
	Direitos Humanos													
	Investimentos	HR1, HR2	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-			
	Não discriminação	HR3	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND			
	Liberdade de Assoc. e Neg. Coletiva	HR4	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND			
	Trabalho Infantil	HR5	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND			
	Trabalhos forçados ou Escravo	HR6	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND			
	Práticas de segurança	HR7	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-			
	Direitos indígenas e tradicionais	HR8	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND			
	Avaliação	HR9	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND			
	Aval. de Fornec.: direitos Humanos	HR10, HR11	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND			
	Mecanismos queixas: direitos hum.	HR12	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND			
	Sociedade													
	Comunidades Locais	SO1, SO2	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-			
	Combate a Corrupção	SO3, SO4, SO5	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND			
	Políticas Públicas	SO6	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND			
	Concorrencial desleal	SO7	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND			
	Conformidade	SO8	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND			
	Aval. de Fornecedores Imp. Sociedade	SO9, SO10	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND			
	Mecanismos queixas imp.: sociedade	SO11	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND			
	Responsabilidade pelo Produto													
	Saúde e Segurança do Cliente	PR1, PR2	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-			
	Rotulagem de Produtos e Serviços	PR3, PR4, PR5	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-			
	Comunicações de Marketing	PR6, PR7	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND			
	Privacidade do Cliente	PR8	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND			
	Conformidade	PR9	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND			
	Total Indicadores	G4 - 48												
	Total - APL		0	0	0	0	0	-	-	-	-			
	Total - AP		16	16	16	16	16	-	-	-	-			
	Total - ND		-	-	-	-	-	32	32	32	32			
	TOTAL		16	16	16	16	16							
												0*1=0%		
												AP		
													16,65%	66,67%
												33,33*0,5 = 16,65%		

Fonte: Elaborada pela autora (2016) com base nos dados da pesquisa.

Na apreciação da dimensão social, verificou-se, em consonância com a Tabela 12, que a Copacol, nessa dimensão, contempla 48 indicadores, dos quais 16 receberam a classificação AP, possuindo, portanto, um GET de apenas 16,65%. Além disso, não se identificaram indicadores com classificação APL.

Os resultados exarados nas tabelas 10, 11 e 12 permitem perceber que, tanto na dimensão ambiental quanto na social, a classificação de indicadores como ND foi significativa em razão de que, nos relatórios, não foram identificadas informações inerentes aos aspectos que formalizam essas dimensões.

Para que os resultados obtidos em cada dimensão possam ser considerados como satisfatórios precisam apresentar um GET igual ou superior a 66,66%, conforme modelo de evidenciação adaptado de Carvalho (2007). O relato das ações nos 05 relatórios analisados revelou um GE total inferior a 66,66%, sendo, portanto, considerados os relatórios com apresentação de informações insuficientes.

Com base no disposto nas tabelas 10, 11 e 12, referentes aos relatórios C11, C12, C13, C14 e C15, faz-se, a seguir, a descrição das avaliações relativas aos indicadores classificados com apresentação parcial, sendo que, para essa análise, consideraram-se os níveis de aplicação do GRI4 como abordagem de auditoria.

Os indicadores EC1, EC2, EC3 e EC4, que compõem o aspecto de desempenho econômico, indicam uma AP em função de que, nos relatórios, não há informações suficientes sobre os componentes de riscos e oportunidades suscitados por mudanças climáticas. A Copacol apenas menciona, no C11 e C12, que as condições climáticas interferiram na produtividade e, no C13, C14 e C15, faz referência ao termo nas notas explicativas da diretoria, especificamente na nota 3, que contextualiza o provisionamento para créditos de liquidação duvidosa.

No que tange ao aspecto presença de mercado, que compreende os indicadores EC5 e EC6, avaliou-se com AP, pois, embora a cooperativa relate, no demonstrativo dos investimentos sociais, a informação sobre os valores totais destinados a salários, não descreve a variação da proporção do salário mais baixo, assim como não relaciona por gênero. Também não aponta a proporção de membros da alta direção contratados na comunidade local em unidades operacionais importantes.

Nesse caso, apenas apresenta a evolução do quadro funcional, sendo que, no último período analisado, declara que gerou mais de 507 novos postos de trabalho no estado do Paraná.

Os aspectos que representam a dimensão ambiental abrangem um total de 34 indicadores, dos quais 25 classificaram-se como ND, pois não foram identificados nos relatórios. Já os indicadores classificados como AP, foram assim considerados em razão dos motivos contextualizados a seguir.

- EN8, EN9 e EN10: Esses indicadores foram considerados com AP nos relatórios referentes aos períodos C12, C13, C14 e C15, pois a Copacol comunica sobre o aspecto água. Todavia, aponta apenas os investimentos destinados ao tratamento da água, como, por exemplo, no C14, em que a cooperativa informa que investiu mais de R\$ 1,1 milhão no tratamento das águas que são utilizadas. No entanto, para que o aspecto água tivesse uma classificação de APL, seria necessário informar, também, o percentual e o volume total de água reciclada e reutilizada.
- EN15, EN16, EN17, EN18, EN19, EN20 e EN21: Representam o aspecto emissões e tiveram AP no C12, porque, nesse período, a informação que consta no relatório é de que a Copacol realizou investimentos no total de R\$ 730 mil em melhorias que contemplaram sistemas de contenção de emissão nas unidades de recebimento e beneficiamento de cereais. No entanto, o relatório não detalha as emissões diretas e indiretas, bem como a intensidade de emissões de gases de efeito estufa.
- EN22, EN23, EN24, EN25 e EN26: Abrangem as informações sobre efluentes e resíduos. Apresentaram uma classificação AP nos períodos de 2012 a 2015, pois, embora a cooperativa apresente informações que referenciam efluentes e resíduos, há ausência de informações que indiquem as quantidades inerentes ao descarte total de água, discriminado por qualidade e destinação.

Na análise da dimensão social, verificou-se que os resultados foram expressivos na avaliação das informações consideradas com apresentação parcial, conforme descrição a seguir.

- LA1, LA2 e LA3: Esses indicadores compõem o aspecto emprego e são apresentados de forma parcial, com classificação de AP, pois, embora a cooperativa informe, em

seus relatórios, a evolução do quadro de colaboradores em um tópico específico, conforme estrutura exibida na Figura 33, bem como comunique os indicadores do corpo funcional referente ao aspecto emprego nos demonstrativos dos investimentos sociais, não apresenta informações relativas às taxas de retorno ao trabalho e retenções após licença-maternidade e licença-paternidade discriminadas por gênero.

- LA5, LA6, LA7, LA8: Tais indicadores foram classificados com ND, pelo motivo de que, nos relatórios, não constam dados e informações inerentes ao número de empregados com alta incidência de doenças relacionadas à sua ocupação, assim como não é relatada, especificamente, a formação de comitês da saúde e segurança constituídos por empregados de diferentes categorias funcionais.
- LA9, LA10 e LA11: Esse conjunto de indicadores contextualiza os aspectos relativos ao treinamento e à educação e teve uma classificação de AP, pois, considerando que a Copacol comunica a efetivação de cursos e treinamentos para os comitês educativos, os grupos femininos, os grupos de jovens, os dias de campo e os eventos técnicos direcionados à profissionalização do quadro funcional e associados, não indica a quantidade de horas ou o número médio de horas de treinamento realizado pelos empregados da organização durante o período coberto pelo relatório.
- HR1 e HR2: São indicadores que orientam sobre a comunicação dos aspectos relativos aos direitos humanos. Ambos foram considerados como AP, em razão de que a Copacol, embora realize diversos eventos, não informa o número total de horas de treinamento de empregados em políticas de direitos humanos nem detalha os procedimentos relacionados a aspectos de direitos humanos relevantes para as operações da organização.
- HR7: Esse indicador versa sobre o aspecto relacionado às práticas de segurança e foi considerado como AP, visto que não foram detalhadas informações sobre o referido aspecto no decorrer do relatório, embora conste, nos demonstrativos dos investimentos sociais, informação sobre investimentos destinados às práticas de segurança, o que denota que ações direcionadas a esse aspecto foram realizadas.
- SO1 e SO2: Ambos os indicadores classificaram-se como AP, haja vista que, nos relatórios, verificaram-se apenas reflexos positivos de ações e diversos programas realizados pelos grupos e comitês envolvendo toda a comunidade. Entretanto, denotam

apenas os reflexos positivos, não possibilitando aos interessados obter informações sobre os registros de impactos negativos reais e potenciais em comunidades locais.

- PR1 e PR2: São indicadores que referenciam o conteúdo sobre a saúde e a segurança dos clientes e foram classificados como AP, porque a cooperativa não relata o percentual de produtos e serviços em relação aos quais são avaliados impactos na saúde e segurança buscando melhorias. Apenas aponta que seus produtos atendem às especificações de garantia de qualidade e segurança dos alimentos que são produzidos, atendendo as suas integrações.
- PR3, PR4 e PR5: Esses indicadores versam sobre a apresentação das informações pertinentes à rotulagem de produtos e serviços, tendo sido classificados como AP, em razão de que a cooperativa não descreve, de forma detalhada, as informações relativas a esse aspecto. Apenas aponta, por intermédio dos demonstrativos financeiros, que realizou investimentos direcionados ao recolhimento de embalagens vazias que possam causar impactos significativos ao meio ambiente. Cabe aqui ressaltar que também não há informação sobre se essas embalagens são associadas especificamente aos seus produtos ou serviços ou de terceiros.

5.3 COOPERATIVA COPAGRIL

A Cooperativa Agrícola Mista Rondon Ltda – Copagril foi fundada em 9 de agosto de 1970 e tem sua atuação no Paraná e no Mato Grosso do Sul. Sua sede administrativa está localizada em Marechal Cândido Rondon e conta, aproximadamente, com 5 mil associados que se dedicam às produções agrícolas de soja e milho e à pecuária, nas atividades da avicultura de corte, bovinocultura de leite e suinocultura.

Seus negócios pautam-se nos alimentos, em lojas agropecuárias, supermercados, postos de combustíveis, máquinas agrícolas e transportadora. A cooperativa possui certificação de qualidade, e a unidade industrial de aves está habilitada para comercializar seus produtos em vários países.

A Figura 36 apresenta os aspectos que contemplam a estrutura dos relatórios de gestão anual referente ao período de 2011 a 2015 da cooperativa Copagril.

3 - Cooperativa Copagril						
ESTRUTURA DE APRESENTAÇÃO DO RELATÓRIO DE GESTÃO ANUAL	Mensagem do Presidente da Cooperativa					
	Aspectos	Tópicos Contextualizados	2011	2012	2013	2014 2015
	Destques – Reconhecimento	➤ Meio Ambiente e outros	X	X	X	X X
		➤ Certificações de Auditoria	X	X	X	X
		➤ Prêmios – Outros	X	X	X	X X
	Cooperativismo	➤ Projetos Agrícolas	X	X	X	X X
		➤ Lideranças	X	X	X	X X
		➤ Ações dos Comitês	X	X	X	X X
		➤ Cooperjovem	X	X	X	X X
	Eventos e Seminários	➤ Eventos Técnicos	X	X	X	X X
		➤ Eventos Sociais	X	X	X	X X
		➤ Seminário Anual Produtores de leite	X	X	X	X X
		➤ Seminário Anual Produtores Suínos	X	X	X	X X
		➤ Seminário Anual Produtores Aves	X	X	X	X X
		➤ Seminário de Piscicultura	X	X		
		➤ Assessoria Ambiental	X			
		➤ Aperfeiçoamentos	X	X	X	X X
	Investimentos	➤ Obras Concluídas	X	X	X	X X
		➤ Obras em Andamento	X	X	X	X X
		➤ Aquisições Principais	X	X	X	X X
	Produção Recebida Fomento Agrícola	➤ Soja	X	X	X	X X
		➤ Milho	X	X	X	X X
		➤ Aves	X	X	X	X X
		➤ Leite	X	X	X	X X
		➤ Suínos	X	X	X	X X
		➤ Peixe	X	X	X	X X
	Produtos Industrializados	➤ Rações e Concentrados	X	X	X	X X
		➤ Produção de Carne	X	X	X	X X
	Faturamento	➤ Composição do Faturamento	X	X	X	X X
	Tributos e Encargos	➤ Pagamentos	X	X	X	X X
	Funcionários	➤ Investimento no Quadro Funcional	X	X	X	X X
		➤ Evolução do Quadro Funcional	X	X	X	X X
		➤ Cursos e Treinamentos	X	X	X	X X
		➤ Grau de Instrução	X	X	X	X X
	Cooperados	➤ Atividades do Quadro Funcional	X	X	X	X X
		➤ Classificação Fundiária	X	X	X	X X
		➤ Distribuição de Associados	X	X	X	X X
	Relatórios Contábeis	➤ Demonstrações Contábeis	X	X	X	X X
		➤ Notas Explicativas	X	X	X	X X
	Relatório Auditores	➤ Parecer – Auditores Independentes	X	X	X	X X
	Parecer do Conselho	➤ Informações – Assinaturas	X	X	X	X X
	Projeções – Próxima Ano	➤ Plano de Atividades	X	X	X	X X

Figura 36. Copagril: estrutura do relatório de gestão anual

Fonte: Elaborado pela autora (2016), com base nos relatórios de Gestão Anual da Cooperativa Copagril.

Descrevem-se, na sequência, os aspectos da análise da mensagem do conselho de administração dos relatórios denominados de CPG11, CPG12, CPG13, CPG14 e CPG15.

CPG11: Nesse relatório, consta a informação de que 2011 foi considerado um dos melhores períodos para a cooperativa, em função do bom desempenho nas atividades. Um ano marcado pelo início da efetivação da certificação da unidade industrial de aves, ou seja, a conquista da Norma Geral de Segurança de Alimentos, sendo esse um trabalho realizado pela *British Retail Consortium* – BRC. Essa certificação permitiu que os produtos Copagril fossem comercializados no mercado externo. Nesse ano, a assessoria ambiental foi apontada com ênfase, em razão de que possibilitou concretizar inúmeros projetos e programas voltados para a responsabilidade social, muitos deles planejados desde 2008.

CPG12: Nesse ano, o relatório sofreu algumas alterações quanto à estrutura de comunicação das ações. Nos anos anteriores, após a palavra do presidente, o tópico inicial versava sobre o fomento agrícola e, a partir desse ano, os destaques foram assuntos iniciais. Nas palavras da mensagem da diretoria, a ênfase direciona-se para os investimentos realizados nas estruturas físicas das unidades industriais, assim como para o programa de agricultura familiar. Também tiveram destaque, nesse relatório, as premiações de três projetos em categorias relacionadas à sustentabilidade, bem como a obtenção de certificação, pelo segundo ano, na categoria “A” da norma global de segurança de alimentos, auditada pela BRC, e a IN 29, do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – Mapa, sendo essa uma ferramenta de avaliação em conformidade com reconhecimento formal, concedido por um organismo independente que confirma a competência técnica da cooperativa.

CPG13: Período marcado pelo desempenho das atividades pecuárias e pelos treinamentos e aperfeiçoamentos. Destaque para o projeto de recuperação das nascentes, denominado de Águas do Futuro, premiado pela terceira vez consecutiva. Novamente, a aprovação, na auditoria externa, do Certificado na Norma Global de Segurança de Alimentos – NGSA, pela BRC, assim como a certificação IN 29 do Mapa, promovendo dessa forma a credibilidade dos trabalhos e serviços realizados.

CPG14: Ano de realizações de inúmeros investimentos e eventos, como, por exemplo, o reconhecimento no encerramento do programa Água Boa, com ações inerentes à economia de eletricidade, reaproveitamento de água, controle de poluição e trabalhos de conscientização relativos à utilização dos recursos naturais. Outro ponto a salientar refere-se, novamente, à

aprovação na auditoria externa do Certificado na NGSa pela quarta vez consecutiva, desenvolvida pela BRC.

CPG15: Destaque para o desempenho econômico relacionado às premiações conquistadas em âmbito nacional, em função da produtividade seguida de exportações, visto que a certificação na Unidade Industrial de Aves, relativa à qualidade do processo produtivo, levou à conquista de habilitações com exportações para a China e para o México, o que possibilitou atuação em novos mercados futuros. Também foi um ano marcado com várias comemorações devido ao 45º ano da cooperativa.

De acordo com o contexto das mensagens da diretoria descritas nos devidos relatórios, os assuntos mencionados apontam as dimensões da sustentabilidade com ênfase na dimensão econômica. Na Figura 37, exibem-se os aspectos relatados nas mensagens iniciais nos períodos analisados.

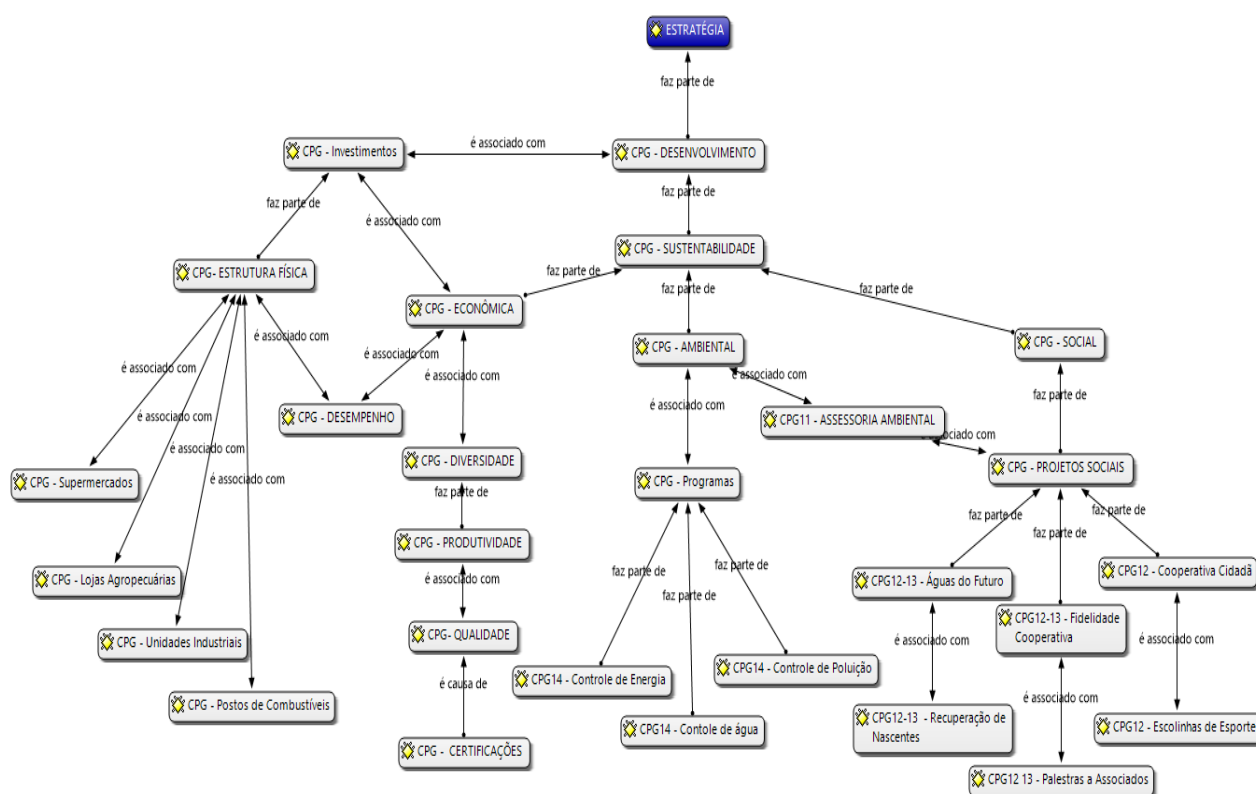


Figura 37. Copagril: estratégia e análise

Fonte: Elaborada pela autora (2016) com base nos dados da pesquisa.

5.3.1 COPAGRIL: Análise dos aspectos que compõem as dimensões da sustentabilidade

Expõem-se, neste subcapítulo, os resultados da classificação e apresentação do grau de evidenciação dos indicadores que compõem as dimensões da sustentabilidade da Copagril. Os

referidos resultados estão externados nas tabelas 13, 14, 15 e 16. Ressalta-se que se realizou a classificação do GET referenciado na Tabela 13 como um complemento aos constructos delineados, visando classificar o indicador relativo à análise e estratégia. A análise compreendeu os relatórios do período de 2011 a 2015, os quais receberam a denominação de CPG11, CPG12, CPG13, CPG14 e CPG15. Ao final da apresentação das análises referentes ao grau de evidência de cada dimensão, contextualiza-se a análise descritiva dos indicadores que obtiveram uma classificação parcial, considerando a aplicabilidade do GRI4 como abordagem de auditoria para as devidas avaliações.

Na Tabela 13, exibe-se, inicialmente, a análise relativa ao indicador G41, que se refere à forma de divulgação da estratégia e análise da cooperativa, sendo que, conforme prevê o GRI4, a apresentação deste se concretiza com a mensagem formalizada pelo conselho administrativo.

Tabela 13 - Copagril: classificação de evidência do aspecto análise e estratégia

CATEGORIA DE ANÁLISE - GRI4		ADERÊNCIA					NÃO ADERÊNCIA					Grau de evidência total		Não Aderência
Conteúdo Essencial	INDICADOR - G4	APL/AP					ND					GEE	GET	Total
		CPC11	CPG12	CPG13	CPG14	CPG15	CPC11	CPG12	CPG13	CPG14	CPG15	APL	APL + AP	ND
Estratégia e Análise	G41	APL	APL	APL	APL	APL	-	-	-	-	-	↓		
												100*1=100%	100%	0%
Total Indicadores	G4 - 1	01	01	01	01	01	-	-	-	-	-			

Fonte: Elaborada pela autora (2016) com base nos dados da pesquisa.

O resultado obtido na análise do indicador G41, que orienta sobre a comunicação da estratégia associada à sustentabilidade, foi contemplado em todos os períodos analisados, apresentando um GET de 100%.

Na Tabela 14, encontram-se os dados referentes à dimensão econômica da Copagril.

Tabela 14 – Copagril: classificação de evidência da dimensão econômica

CATEGORIA DE ANÁLISE - GRI4		ADERÊNCIA					NÃO ADERÊNCIA					Grau de evidência total		Não Aderência
Conteúdo Essencial	INDICADOR - G4	APL/AP					ND					GEE	GET	Total
		CPC11	CPG12	CPG13	CPG14	CPG15	CPC11	CPG12	CPG13	CPG14	CPG15	APL	APL + AP	ND
Dimensão Econômica	Desempenho Econômico	EC1, EC2, EC3, EC4	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	↓		
	Presença de Mercado	EC5, EC6	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	22,22*1=22,22%		
	Impactos Econômicos Indiretos	EC7, EC8	APL	APL	APL	APL	APL	-	-	-	-	AP		
	Práticas de Compra	EC9	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	↓		
Total Indicadores		G4 - 09											61,11%	0,00%
Total - APL			2	2	2	2	2	-	-	-	-			
Total - AP			7	7	7	7	7	-	-	-	-			
Total - ND														
TOTAL			9	9	9	9	9	-	-	-	-	77,78 *0,5 = 38,89%		

Fonte: Elaborada pela autora (2016) com base nos dados da pesquisa.

A análise da dimensão econômica, cujos dados estão dispostos na Tabela 14, mostra que, nessa dimensão, não foram classificados indicadores como ND, havendo um grau de evidência total de 61,11%. Destarte, dos 09 indicadores que compõem essa dimensão, 07 foram relatados de forma parcial e 02 receberam a classificação APL, totalizando GET de 22,22%.

A respeito da classificação de evidência da dimensão ambiental, a Tabela 15 traz os dados obtidos na análise dos indicadores contemplados na dimensão ambiental.

Tabela 15 – Copagril: classificação de evidência da dimensão ambiental

CATEGORIA DE ANÁLISE - GRI 4		ADERÊNCIA					NÃO ADERÊNCIA					Grau de evidência total		Não Aderência		
Conteúdo Essencial	INDICADOR - G4	APL/AP					ND					GEE	GET	Total		
		CPC11	CPG12	CPG13	CPG14	CPG15	CPC11	CPG12	CPG13	CPG14	CPG15	APL	APL + AP	ND		
Dimensão Ambiental	Material	EN1, EN2	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND	0,00%	4,41%	91,18%	
	Energia	EN3, EN4, EN5, EN6, EN7	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND				
	Água	EN8, EN9, EN10	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	-				
	Biodiversidade	EN11, EN12, EN13, EN14	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND				
	Emissões	EN15, EN16, EN17, EN18, EN19, EN20, EN21	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND				
	Efluentes e Resíduos	EN22, EN23, EN24, EN25, EN26	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND				
	Produtos e serviços	EN27, EN28	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND	AP			
	Conformidade	EN29	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND	8,82*0,5 = 4,41%			
	Transporte	EN30	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND				
	Geral	EN31	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND				
	Aval. Ambiental de Fornecedores	EN32, EN33	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND				
	Mecanismos queixas: imp. ambientais	EN34	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND				
Total Indicadores		G4 - EN 34														
Total - APL																
Total - AP			3	3	3	3	3	-	-	-	-	-				
Total - ND			-	-	-	-	-	31	31	31	31	31				
TOTAL			3	3	3	3	3									

Fonte: Elaborada pela autora (2016) com base nos dados da pesquisa.

Na avaliação da dimensão ambiental, conforme expõe a Tabela 15, os resultados indicaram que 91,18% dos indicadores foram classificados com ND, sendo que esse percentual corresponde a 31 indicadores não identificados, de um total de 34 indicadores que compõem essa dimensão.

Ainda de acordo com a Tabela 15, o GET correspondeu apenas a 4,41%, relativo a 03 indicadores classificados com AP, o que possibilitou considerar insuficientes as informações exibidas sobre as ações referentes à dimensão ambiental.

Quanto à dimensão social, os dados e a classificação se encontram na Tabela 16.

Tabela 16 – Copagril: classificação de evidenciação da dimensão social

CATEGORIA DE ANÁLISE - GRI 4		ADERÊNCIA					NÃO ADERÊNCIA					Grau de evidênciação total		Não Aderência				
Conteúdo Essencial	INDICADOR - G4	APL/AP					ND					GEE	GET	Total				
		CPC11	CPG12	CPG13	CPG14	CPG15	CPC11	CPG12	CPG13	CPG14	CPG15	APL	APL + AP	ND				
Práticas Trabalhista																		
Emprego	LA1, LA2, LA3	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	-		0,00%					
Relações Trbalhistas	LA4	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND							
Saúde e Segurança no Trabalho	LA5, LA6, LA7, LA8	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	-							
Treinamento e Educação	LA9, LA10, LA11	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	-							
Desigualdades Igualdades e Oport.	LA12	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND							
Igualdade rem.: mulheres e homens	LA13	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND							
Aval. Fornec.:práticas trabalhistas	LA14, LA15	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND							
Mecanismos de queixas: trab.	LA16	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND							
Direitos Humanos																		
Investimentos	HR1, HR2	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	-	AP	17,71%	64,59%				
Não discriminação	HR3	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND							
Liberdade de Assoc. e Neg. Coletiva	HR4	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND							
Trabalho Infantil	HR5	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND							
Trabalhos forçados ou Escravo	HR6	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND							
Práticas de segurança	HR7	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	-							
Direitos indígenas e tradicionais	HR8	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND							
Avaliação	HR9	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND							
Aval. de Fornec.: direitos Humanos	HR10, HR11	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND							
Mecanismos queixas: direitos hum.	HR12	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND							
Sociedade																		
Comunidades Locais	SO1, SO2	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	-	35,41*0,5 = 17,71%						
Compte a Corupção	SO3, SO4, SO5	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND							
Políticas Públicas	SO6	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND							
Concorrencial desleal	SO7	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND							
Conformidade	SO8	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND							
Aval. de Fornecedores Imp.Sociedade	SO9, SO10	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND							
Mecanismos queixas imp.: sociedade	SO11	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND							
Responsabilidade pelo Produto																		
Saúde e Segurança do Cliente	PR1, PR2	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	-							
Rotulagem de Produtos e Serviços	PR3, PR4, PR5	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND							
Coununicações de Marketing	PR6, PR7	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND							
Privacidade do Cliente	PR8	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND							
Conformidade	PR9	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND							
Total Indicadores	G4 - 48																	
Total - APL		0	0	0	0	0	-	-	-	-	-							
Total - AP		17	17	17	17	17	-	-	-	-	-							
Total - ND		-	-	-	-	-	31	31	31	31	31							
TOTAL		17	17	17	17	17												

Fonte: Elaborada pela autora (2016) com base nos dados da pesquisa.

A Tabela 16 mostra que a dimensão social abrange 48 indicadores, dos quais 17 obtiveram uma classificação de AP. No que tange à aderência plena, não se identificou aspecto algum. Já quanto às informações não disponíveis, totalizaram 31 indicadores que não foram identificados no contexto dos relatórios analisados. Em síntese, na dimensão social, a Copagril apresentou um grau de evidenciação parcial de 17,71%.

Os resultados relativos às análises das três dimensões da sustentabilidade da Copagril apontam que apenas na dimensão econômica os resultados foram mais expressivos, sendo que, no relato dos aspectos econômicos, obteve-se um GET de 61,11%. No que concerne à dimensão ambiental, apresentou um GET de apenas 4,41%, resultado que permite destacar que a Copagril precisa ampliar a contextualização das informações atreladas aos aspectos que compõem essa dimensão.

Por intermédio das análises dos relatórios CPG11, CPG12, CPG13, CPG14 e CPG15, bem como conforme classificação dos indicadores apresentados nas tabelas 14, 15 e 16, traz-se, a seguir, a descrição das avaliações dos indicadores classificados com divulgação parcial nas três dimensões, sendo que, para isso, referenciaram-se os níveis de aplicação do GRI4 utilizado como abordagem de auditoria.

A dimensão econômica está composta por 09 indicadores que contemplam as questões relativas ao desempenho econômico, impactos e práticas de compra, sendo que, de acordo com as análises, 07 indicadores foram considerados com apresentação de informações parcial, em razão dos motivos descritos a seguir.

- EC1, EC2, EC3 e EC4: Esses indicadores obtiveram como resultados uma classificação de AP, dado que, na análise, as informações foram consideradas insuficientes. Principalmente no que tange ao EC1, não se identificou, nos relatórios, descrição sobre o valor gerado e distribuído separadamente no país, na região ou no mercado, para melhor avaliar impactos econômicos locais. Quanto ao EC2, também não se identificaram detalhes sobre as implicações financeiras e outros riscos e oportunidades para as atividades realizadas. Notou-se que há relato desse aspecto apenas nas demonstrações e notas explicativas, informando que a provisão para créditos de liquidação duvidosa foi constituída por valores considerados suficientes para atender a prováveis perdas na realização dos créditos aplicados na atividade agrícola e aos riscos por fatores climáticos.

- EC5 e EC6: Referenciam a presença de mercado e foram considerados com AP, visto que, em seus relatórios, a Copagril aponta os valores de salários pagos apenas no quadro dos indicadores sociais, não apresentando, para tanto, uma descrição detalhada sobre a variação da proporção do salário por gênero. Quanto ao EC6, a cooperativa também não relata a proporção de membros da alta direção contratados na comunidade local, informando apenas, por intermédio dos gráficos, a evolução do quadro funcional, bem como o grau de instrução dos colaboradores.
- EC9: Esse indicador, que orienta sobre a comunicação das práticas de compra, recebeu a classificação AP, em razão de que a Copagril não contextualiza as práticas de compra com informações sobre a proporção de gastos com fornecedores locais em unidades operacionais, apenas identificando os valores destinados a fornecedores nos demonstrativos contábeis.

A dimensão ambiental abrange 34 indicadores e, no que tange à análise dos aspectos que compõem essa dimensão, frisa-se que, desses 34 indicadores, apenas 03 foram classificados como AP e 31 classificaram-se como ND. Na sequência, apresenta-se a descrição da análise dos pontos observados em relação a essa classificação.

- EN1, EN2, EN3, EN4, EN5, EN6, EN7: Foram considerados como ND, pois, sobre o aspecto material, constam apenas valores na composição do estoque, não sendo informados o volume e o percentual de insumos reciclados usados na fabricação dos produtos e serviços. Quanto ao aspecto energia, não há detalhes sobre o consumo e intensidade, sendo que, no CPG11, no tópico assessoria ambiental, há indicação de gestão do consumo de energia, porém sem dados quantitativos. Da mesma forma, no CPG14, há informação apenas no tópico mencionando o reconhecimento pelas ações de economia de eletricidade, não havendo, contudo, relato suficiente para que esses indicadores sejam considerados com AP.
- EN8, EN9 e EN10: Obtiveram uma classificação de AP, visto que, nos relatórios, a Copagril realiza ações que indicam que possui mecanismos de reaproveitamento de água, inclusive teve essa ação reconhecida em 2014, com certificação emitida pela Secretaria Municipal de Meio Ambiente. No entanto, não há menção sobre o total de retirada de água por fonte, com indicação de percentual e volume total de água reciclada.

- EN15, EN16, EN17, EN18, EN19, EN20 e EN21: Esse grupo de indicadores contempla o aspecto emissões e se considerou como informações ND, pois, apenas no CPG11, há um breve relato comunicando que foram elaborados projetos de controle de poluição, não havendo, todavia, nos demais períodos analisados, menção à efetivação desses planos de monitoramento.
- EN22, EN23, EN24, EN25 e EN26: Esses indicadores orientam o relato de efluentes e resíduos. Classificou-se esse grupo como informações ND, visto que somente no CPG11, no tópico assessoria ambiental, há indicação de que, nesse período, a Copagril implantou a coleta de resíduos. Não constam, porém, nos demais períodos, informações sobre a concretização desse projeto. No que tange aos efluentes, também há ausência de dados referentes ao descarte total de água. Quanto ao EN27 e EN28, há, da mesma forma, indicação no mesmo tópico, contudo sem informações posteriores.

Os resultados relativos à classificação da dimensão social apontam que, dos 48 indicadores que contemplam essa dimensão, apenas 17 foram considerados com AP, de acordo com a contextualização dos motivos mencionados a seguir.

- LA1, LA2 e LA3: Classificam-se como AP, em razão de que, nos relatórios, constam apenas informações sobre a evolução do quadro de funcionários e os investimentos revertidos a eles, sendo necessário, porém, informar as taxas de rotatividade, de retorno ao trabalho e retenções após licença-maternidade e licença-paternidade, discriminadas por gênero e região.
- LA5, LA6, LA7, LA8: Esse grupo de indicadores obteve uma classificação AP, visto que a Copagril realiza investimentos na saúde e segurança do trabalho envolvendo seus colaboradores nos treinamentos direcionados para esse fim. Todavia, não relata os percentuais e níveis hierárquicos dos envolvidos, assim como não aponta os tipos de lesões, a taxa de doenças ocupacionais, os dias perdidos e o número de óbitos relacionados ao trabalho para o total de trabalhadores.
- LA9, LA10 e LA11: No que tange aos aspectos desse grupo, ressalta-se que se classificam com AP. Embora haja informações sobre os treinamentos e quantidades de horas, não há relatos inerentes ao percentual de empregados que recebeu avaliação de

desempenho, assim como há inexistência de programas de gestão de competências e aprendizagem contínua para a continuidade da empregabilidade.

- HR1 e HR2: Esses indicadores obtiveram uma classificação de AP, pelo motivo de que há informações sobre os treinamentos envolvendo atividades na área social por meio do Programa Cooperjovem e dos comitês femininos. Porém, não há relato do número total de acordos de investimentos significativos que incluem cláusulas de direitos humanos.
- HR7: Esse indicador classificou-se com AP, em razão de que não foram identificadas informações sobre o percentual do pessoal de segurança que recebeu treinamento formal nas políticas de direitos humanos da organização, embora a Copagril relate, de forma geral, a quantidade de horas e o número de participantes envolvidos em treinamentos.
- SO1 e S02: Foram considerados com AP, pois, nos relatórios, a cooperativa aponta que implantou programas de desenvolvimento local baseados nas necessidades de comunidades locais, sem relatar, entretanto, as operações realizadas com impactos negativos significativos reais e potenciais em comunidades locais.
- PR1 e PR2: Ambos os indicadores foram considerados com AP, pois, embora a Copagril possua certificações que confirmem a credibilidade dos seus trabalhos e serviços, não aponta o percentual das categorias de produtos e serviços para as quais são avaliados impactos na saúde e segurança. Também não indica o número total de casos de não conformidade com regulamentos e códigos relacionados aos impactos gerados por produtos e serviços na saúde e segurança.

5.4 COOPERATIVA C. VALE

A cooperativa C.Vale possui 112 unidades de negócio com atuação no Paraná, em Santa Catarina, em Mato Grosso, em Mato Grosso do Sul e no Paraguai. Enfatiza o compromisso social e a responsabilidade ambiental, pois acredita que esse é o passaporte para o futuro promissor.

Na Figura 38, apresentam-se a os aspectos descritos nos relatórios da C. Vale.

4 - Cooperativa C. Vale						
ESTRUTURA DE APRESENTAÇÃO DO RELATÓRIO DE GESTÃO ANUAL	Mensagem do Presidente da Cooperativa					
	Aspectos	Tópicos Contextualizados	2011	2012	2013	2014
	Produção	➤ Matriseiro – Ovos	X	X	X	X
		➤ Incubatório – Pintinhos	X	X	X	X
	Fomento Agrícola	➤ Aviários	X	X	X	X
		➤ Desativadora de Soja – Produção	X	X		X
		➤ Fábrica de Ração – Produção	X	X	X	X
	Abatedouro de Aves	➤ Produção	X	X	X	X
		➤ Comercialização de Carne	X	X	X	X
	Termoprocessados	➤ Industrialização de Carnes	X	X	X	X
	Amidonarias	➤ Produção	X	X	X	X
	Produção de Leite	➤ Volume	X	X	X	X
	Produção de Suínos	➤ Produção	X	X	X	X
	Produção de Soja	➤ Recebimento de Soja	X	X	X	X
	Produção de Milho	➤ Recebimento de Milho	X	X	X	X
	Produção Total	➤ Produção Agrícola Recebida	X	X	X	X
	Armazenamento	➤ Capacidade Estática	X	X	X	X
	Funcionários	➤ Evolução Quadro Funcional	X	X	X	X
	Associados	➤ Evolução Quadro de Associados	X	X	X	X
		➤ Associados por Estado	X	X	X	X
	Impostos – Contribuições	➤ Valores	X	X	X	X
	Faturamento	➤ Industrial	X	X	X	X
		➤ Total	X	X	X	X
	Responsabilidade Social	➤ Eventos Promovidos	X	X	X	X
		➤ Responsabilidade Socioambiental	X	X	X	X
		➤ Ações de Sustentabilidade	X	X	X	X
		➤ Comemoração 50 anos			X	
	Investimentos	➤ Obras e Aquisições Gerais	X	X	X	X
	Premiações	➤ Trabalho e Gestão	X	X	X	X
		➤ Destaques – Governança			X	
	Relatórios Contábeis	➤ Demonstrações Contábeis	X	X	X	X
		➤ Notas Explicativas	X	X	X	X
	Relatório Auditores	➤ Parecer – Auditores Independentes	X	X	X	X
	Parecer do Conselho Fiscal	➤ Informações – Assinaturas	X	X	X	X
	Previsão Orçamentária 2016	➤ Informações Gerais	X	X	X	X

Figura 38. Cooperativa C. Vale: estrutura do relatório de gestão anual

Fonte: Elaborada pela autora (2016), com base nos relatórios de Gestão Anual da Cooperativa C. Vale.

Abordam-se, a seguir, os tópicos identificados na análise da mensagem inicial comunicada nos relatórios de gestão pelo conselho de administração da cooperativa C. Vale referente ao período de 2011 a 2015. Esses relatórios foram denominados de CV11, CV12, CV13, CV14 e CV15.

CV11: Ano marcado pelos danos associados ao clima e pelos problemas ocasionados pelo incêndio ocorrido no abatedouro de frangos. Contudo, a cooperativa elevou, nesse período, seu faturamento em 15,93%, totalizando 2,79 bilhões, sendo que a estratégia da C.Vale pautava-se na qualidade de seus produtos e nos investimentos destinados para atender a esse atributo. Não diferente dos anos anteriores, foi um período marcado pelos investimentos destinados à implantação de sistema de aproveitamento biogás, gerado pelas lagoas de tratamento de efluentes da amidonaria de Navegantes, em Assis Chateaubriand. Programas e eventos destacaram-se pela premiação da cooperativa, que foi indicada pelo Globo Rural como melhor empresa em produção de soja do Brasil.

CV12: Esse período não foi diferente de 2011 em relação ao aumento de faturamento, sendo que a cooperativa obteve um aumento de 17,66% a mais que 2011, totalizando um faturamento de 3,23 bilhões. Nesse período, os investimentos obtiveram destaque para a implantação de sistema de aproveitamento de biogás nas lagoas de tratamento de efluentes da amidonaria de São José, em Terra Roxa, Paraná. Vários programas e eventos foram mantidos, dando sequência aos projetos iniciados em 2011. A cooperativa foi premiada novamente pelo Globo Rural como melhor empresa em produção de soja do Brasil.

CV13: Esse ano foi marcado pelo desempenho extraordinário da cooperativa, em razão de que, aos 50 anos, o faturamento foi ampliado em 29,55%, totalizando R\$ 4,18 bilhões, fato histórico para a cooperativa. O aumento da produtividade pauta-se no incremento da tecnologia e nos investimentos associados à infraestrutura. Esse ano também foi marcado pelo início do plano C, dando início à implantação de novas ferramentas de gestão. Destaque Governança, promovido pela Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB), premiou a C. Vale entre 316 cooperativas auditadas. Também recebeu o Prêmio Expressão de Ecologia da Revista Expressão, Santa Catarina, pela efetivação de ações de sustentabilidade.

CV14: O contexto inicial do relatório, por intermédio da palavra do presidente da cooperativa, versa que, apesar das dificuldades da economia brasileira, a C.Vale teve um aumento de 11,20% e faturou R\$ 4,64 bilhões. Nesse período, o destaque direciona-se para a capacidade de gerar rentabilidade, distribuir riquezas e usar racionalmente os recursos naturais, sendo que, para a cooperativa, a eficiência, o compromisso social e a

responsabilidade ambiental servem de passaporte para um futuro mais promissor. Na mensagem, são frisados os investimentos realizados pela cooperativa, entre os quais, a incorporação da Cooperativa Mista do Brasil, com sede em Campo Mourão, Paraná – Coopermibra, com ampliação da área de atuação da C.Vale para mais 21 municípios desse estado. Outro avanço significativo para a cooperativa refere-se à implantação do sistema *Enterprise Resource Planning* – ERP, traduzido como Planejamento dos Recursos da Empresa, da *Systeme, Anwendungen und Produkte in der Datenverarbeitung* – SAP, com tradução do alemão para o português como Sistemas, Aplicativos e Produtos para Processamento de Dados, uma ferramenta de gerenciamento que proporciona segurança e controle.

CV15: Destaques para a rentabilidade, as produções e as exportações, notadamente no que tange aos termoprocessados. Nesse ano, a cooperativa cresceu 18%, fechando com um faturamento de R\$ 5,5 bilhões. Quanto à produção, recebeu o maior volume de produção de sua história: 3.491.545 toneladas de produtos. Foram promovidos 4.220 eventos que envolveram um total de 82.114 participantes em diversas ações sociais, visando incrementar a produtividade e a rentabilidade de seus associados, estimulando assim o uso racional dos recursos naturais pelos produtores rurais. No diagrama da Figura 39, exibem-se os aspectos relatados nas mensagens iniciais dos relatórios de gestão da C. Vale.

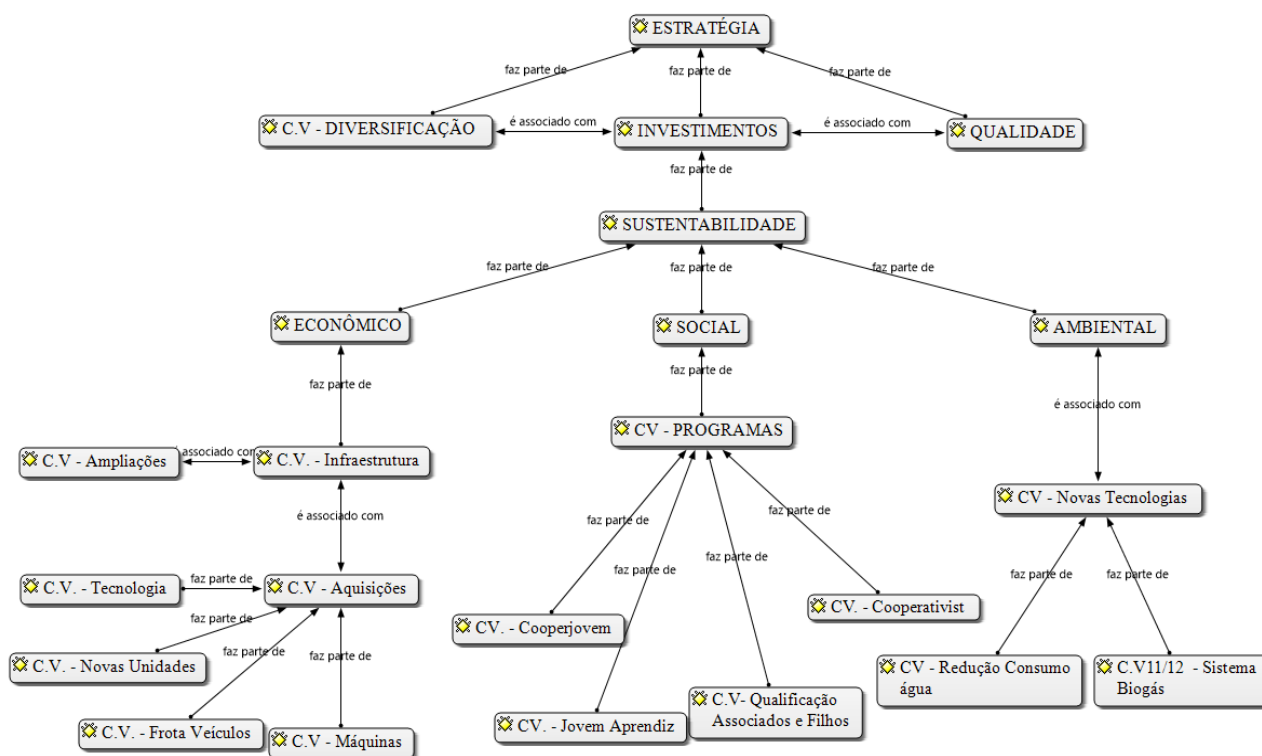


Figura 39. Cooperativa C.Vale: estratégia e análise

Fonte: Elaborada pela autora (2016) com base nos dados da pesquisa.

5.4.1 C.VALE: Análise dos aspectos que compõem as dimensões da sustentabilidade

Neste subcapítulo, expõem-se os resultados da análise relativa à classificação e apuração do grau de evidenciação dos indicadores de sustentabilidade da C.Vale. Nas tabelas 17, 18, 19 e 20, exibem-se os resultados apurados por intermédio dos relatórios denominados de CV11, CV12, CV13, CV14 e CV15. Elucida-se que o GET apresentado na Tabela 17 realizou-se como um complemento aos constructos delineados neste estudo. Por fim, a partir dos dados apurados, considerando a aplicabilidade do GRI4 como abordagem de auditoria, contextualizam-se as avaliações descritivas dos indicadores classificados de acordo com as informações contempladas nas dimensões econômica, ambiental e social.

A análise inicial apontou os dados expostos na Tabela 17.

Tabela 17 – C.Vale: classificação de evidenciação do aspecto análise e estratégia

CATEGORIA DE ANÁLISE - GRI4		ADERÊNCIA					NÃO ADERÊNCIA					Grau de evidenciação total		Não Aderência
Conteúdo Essencial	INDICADOR - G4	APL/AP					ND					GEE	GET	Total
		CV11	CV12	CV13	CV14	CV15	CV11	CV12	CV13	CV14	CV15	APL	APL + AP	ND
Estratégia e Análise	G41	APL	APL	APL	APL	APL	.	.	.	.	.	↓		
												100*1=100%	100%	0%
Total Indicadores	G4-1	01	01	01	01	01	.	.	.	.	.			

Fonte: Elaborado pela autora (2016) com base nos dados da pesquisa.

Na análise inicial, os resultados da Tabela 17 revelaram que, nos cinco relatórios verificados, a C. Vale atende ao aspecto relativo ao indicador G41 da diretriz GRI4, que recomenda a apresentação de uma declaração do principal tomador de decisão da organização sobre as questões de sustentabilidade e sua relevância diante da estratégia delineada para a cooperativa.

Na análise exposta na Tabela 17, a C.Vale obteve como resultado um GET de 100% relativo ao indicador G41 que orienta sobre a comunicação da estratégia associada à sustentabilidade. Destaca-se, assim, que os referidos tópicos são contextualizados por intermédio da mensagem inicial divulgada pelo conselho administrativo.

No que tange aos resultados atrelados à análise da dimensão econômica, encontram-se na Tabela 18.

Tabela 18 – C. Vale: classificação de evidenciação da dimensão econômica

DIMENSÃO DE ANÁLISE - GRI 4			ADERÊNCIA					NÃO ADERE					Grau de evidenciação total		Não Aderência	
Conteúdo Essencial		INDICADOR - G4	APL/AP					ND					GEE	GET	Total	
			CVI1	CVI2	CVI3	CVI4	CVI5	CVI1	CVI2	CVI3	CVI4	CVI5	APL	APL + AP	ND	
Dimensão Econômica	Desempenho Econômico	EC1, EC2, EC3, EC4	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	-	33,33*1= 33,33%	66,66%	0,00%	
	Presença de Mercado	EC5, EC6	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	-				
	Impactos Econômicos Indiretos	EC7, EC8	APL	APL	APL	APL	APL	-	-	-	-	-				
	Práticas de Compra	EC9	APL	APL	APL	APL	APL	-	-	-	-	-				
Total Indicadores		G4 - 09														
Total - APL			3	3	3	3	3	-	-	-	-	-				
Total - AP			6	6	6	6	6	-	-	-	-	-				
Total - ND																
TOTAL			9	9	9	9	9	-	-	-	-	-				

Fonte: Elaborada pela autora (2016) com base nos dados da pesquisa.

De acordo com os dados exibidos na Tabela 18, a C.Vale enfatiza, na dimensão econômica, um GET de 66,66%, relativo à classificação dos aspectos que compõem esta dimensão. É relevante mencionar que, nessa dimensão, os resultados são considerados satisfatórios, cujo GET para ser assim classificado, deve ser igual ou superior a 66,66%.

Quanto à análise da dimensão ambiental, a Tabela 19 mostra os resultados apurados.

Tabela 19 – C. Vale: classificação de evidenciação da dimensão ambiental

DIMENSÃO DE ANÁLISE - GRI 4			ADERÊNCIA					NÃO ADERE					Grau de evidenciação total		Não Aderência
Conteúdo Essencial		INDICADOR - G4	APL/AP					ND					GEE	GET	Total
			CVI1	CVI2	CVI3	CVI4	CVI5	CVI1	CVI2	CVI3	CVI4	CVI5	APL	APL + AP	ND
Dimensão Ambiental	Material	EN1, EN2	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	-	0,00%	26,47%	47,06%
	Energia	EN3, EN4, EN5, EN6, EN7						ND	ND	ND	ND	ND			
	Água	EN8, EN9, EN10	AP	AP	AP	AP	AP								
	Biodiversidade	EN11, EN12, EN13, EN14						ND	ND	ND	ND	ND			
	Emissões	EN15, EN16, EN17, EN18, EN19, EN20, EN21	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	-			
	Efluentes e Resíduos	EN22, EN23, EN24, EN25, EN26	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	-			
	Produtos e serviços	EN27, EN28	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND			
	Conformidade	EN29	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND			
	Transporte	EN30	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND			
	Geral	EN31	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	-			
	Aval. Ambiental de Fornecedores	EN32, EN33	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND			
	Mecanismos queixas: imp. ambientais	EN34	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND			
Total Indicadores		G4 - EN 34													
Total - APL			0	0	0	0	0	-	-	-	-	-			
Total - AP			18	18	18	18	18	-	-	-	-	-			
Total - ND			-	-	-	-	-	16	16	16	16	16			
TOTAL			18	18	18	18	18								

Fonte: Elaborada pela autora (2016) com base nos dados da pesquisa

Conforme os dados apurados e expostos na Tabela 19, dos 34 indicadores abrangidos na dimensão ambiental, 18 foram classificados com apresentação de informações consideradas parciais, o que equivale a um GET de 26,47%. Os dados dispostos nessa tabela ainda indicam que o grupo de indicadores mais contextualizados nos relatórios foi o dos aspectos relativos às emissões, aos efluentes e resíduos. Porém, de acordo com o GET apurado, a comunicação das informações concernentes a essa dimensão são consideradas insuficientes para o uso dos *stakeholders*.

No detalhamento da Tabela 20, encontram-se os resultados relativos à classificação e apuração do grau de evidenciação associados à dimensão social.

Tabela 20 – C. Vale: classificação de evidenciação da dimensão social

DIMENSÃO DE ANÁLISE - GRI 4		ADERÊNCIA					NÃO ADERE					Grau de evidenciação total		Não Aderência			
Conteúdo Essencial	INDICADOR - G4	APL/AP					ND					GEE	GET	Total			
		CVI1	CVI2	CVI3	CVI4	CVI5	CVI1	CVI2	CVI3	CVI4	CVI5	APL	APL + AP	ND			
Dimensão Social	Práticas Trabalhista													0,00%	↓		
	Emprego	LA1, LA2, LA3	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	-					
	Relações Trbalhistas	LA4	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND					
	Saúde e Segurança no Trabalho	LA5, LA6, LA7, LA8	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	-					
	Treinamento e Educação	LA9, LA10, LA11	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	-					
	Desigualdades Igualdades e Oport.	LA12	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND					
	Igualdade rem. mulheres e homens	LA13	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND					
	Aval. Fornec.:práticas trabalhistas	LA14, LA15	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND					
	Mecanismos de queixas: trab.	LA16	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND					
	Direitos Humanos																
	Investimentos	HR1, HR2	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	-					
	Não discriminação	HR3	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND					
	Liberdade de Assoc. e Neg. Coletiva	HR4	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND					
	Trabalho Infantil	HR5	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND					
	Trabalhos forçados ou Escravo	HR6	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND					
	Práticas de segurança	HR7	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	-					
	Direitos indígenas e tradicionais	HR8	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND					
	Avaliação	HR9	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND					
	Aval. de Fornec.: direitos Humanos	HR10, HR11	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND					
	Mecanismos queixas: direitos hum.	HR12	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND					
	Sociedade																
	Comunidades Locais	SO1, SO2	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	-					
	Compat. a Corrupção	SO3, SO4, SO5	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND					
	Políticas Públicas	SO6	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND					
	Concorrencial desleal	SO7	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND					
	Conformidade	SO8	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND					
	Aval. de Fornecedores Imp. Sociedade	SO9, SO10	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND					
	Mecanismos queixas imp.: sociedade	SO11	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND					
	Responsabilidade pelo Produto																
	Saúde e Segurança do Cliente	PR1, PR2	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	-					
	Rotulagem de Produtos e Serviços	PR3, PR4, PR5	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND					
	Comunicações de Marketing	PR6, PR7	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND					
	Privacidade do Cliente	PR8	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND					
	Conformidade	PR9	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND					
	Total Indicadores	G4 - 48															
	Total - APL		0	0	0	0	0	-	-	-	-	-					
Total - AP		17	17	17	17	17	-	-	-	-	-						
Total - ND		-	-	-	-	-	31	31	31	31	31						
TOTAL		17	17	17	17	17											
												35,41*0,5 = 17,71%	17,71%	64,59%			

Fonte: Elaborada pela autora (2016) com base nos dados da pesquisa.

Com base nos dados expostos na Tabela 20, observou-se que a C.Vale obteve uma classificação de 17 indicadores com apresentação de informações consideradas parciais, sendo que o GET apurado foi de 17,71% relativo à AP mais a APL.

Igualmente se observou que, dos 48 indicadores da dimensão social, apenas 17 classificaram-se com AP e que os demais, correspondentes a 31 indicadores, foram considerados como ND, em razão de que, nos relatórios analisados, não foram identificadas informações que representassem esses indicadores.

De modo geral, os resultados referenciados nas tabelas 18, 19 e 20 sublinham os aspectos que contextualizam a dimensão econômica, visto que, nessa dimensão, o GET foi de 66,66%, sendo, portanto, considerado satisfatório conforme modelo de evidenciação.

Quanto à dimensão ambiental, o GET foi de 25%, e à social, de apenas 17,71%. Tais resultados indicam que a C.Vale precisa amplificar o relato de informações pertinentes a essas duas dimensões.

A partir do apresentado por meio das análises realizadas nos relatórios denominados de CV11, CV12, CV13, CV14 e CV15, contextualizam-se, a seguir, os aspectos que representam as dimensões da sustentabilidade. Salienta-se que, para fins de avaliação, utilizou-se a diretriz GRI4 como instrumento de auditoria.

A dimensão econômica abrange um total de 09 indicadores que orientam sobre o relato associado aos aspectos: desempenho econômico, impactos econômicos indiretos e práticas de compra. Na respectiva análise, verificou-se que, dos 09 indicadores, 06 obtiveram uma classificação denominada de AP, conforme análise dos motivos descritos na sequência.

- EC1, EC2, EC3 e EC4: Os resultados dessa análise apontam uma apresentação de informações consideradas parciais, visto que a classificação AP é destacada em razão de a C.Vale não informar o valor gerado e distribuído por região, bem como não relatar detalhadamente se possui ou não planos específicos de pensão de benefícios definidos para seus funcionários, embora mencione que há programas definidos para seu quadro funcional.
- EC5 e EC6: Esses dois aspectos, que versam sobre a presença de mercado, foram classificados como AP, pois a C.Vale não apresenta, em seus relatórios, detalhes sobre os salários pagos a seus funcionários com a descrição por gênero. Essas informações poderiam complementar os dados mostrados no quadro funcional que faz referência ao

número de funcionários entre o período de 2006 e 2015. No que tange ao indicador EC6, esse aspecto também não indica se houve membros da alta direção contratados para atuar na comunidade local. Nota destacar que a cooperativa informa apenas os dados relativos à evolução do quadro funcional, assim como a distribuição deles por região.

Na avaliação da dimensão ambiental, verificou-se que, dos 34 indicadores que compõem essa dimensão, 17 foram classificados como AP e 17 como ND. A seguir, exibe-se a avaliação atrelada aos aspectos observados na análise.

- EN1 e EN2: Esses aspectos obtiveram uma classificação parcial, pois, embora nos relatório constem informações sobre o peso de insumos, a C.Vale não relata o percentual de materiais usados provenientes de reciclagem, como quantidade de materiais renováveis e não renováveis utilizada na produção.
- EN3, EN4, EN5, EN6 e EN7: Esse grupo de indicadores está relacionado à energia, que é o aspecto principal que compõe esse grupo. Tais indicadores foram classificados como ND, pois a C.Vale não relata em detalhes o consumo de energia dentro e fora das unidades, sendo que se identificou o termo energia apenas no relatório CV11, em que a cooperativa informa que estimula a recuperação das matas ciliares para geração de energia limpa e renovável, bem como no CV14 e CV15, onde há menção do início e do término da implantação da subestação de energia em Terra Roxa, Paraná.
- EN8, EN9 e EN10: Em relação ao aspecto água, os 03 indicadores foram classificados como AP, em razão de que a C.Vale versa, nos cinco relatórios, que possui e mantém programas e diversas ações com a finalidade de reduzir o consumo de água. Contudo, não se identificaram, nos relatórios, informações sobre a retirada de água por fonte, assim como a indicação de percentual e volume total de água reciclada.
- EN15, EN16, EN17, EN18, E19, E20 e E21: Esses indicadores são contemplados no grupo do aspecto emissões e receberam a classificação AP. Isso porque, nos relatórios, a C.Vale relata que emprega tecnologia para produção de biogás que resulta na redução dos gases causadores do efeito estufa, informando que já conquistou, pelo projeto biogás, dois troféus no Prêmio Cooperativa do Ano da Organização das Cooperativas Brasileiras. Contudo, a cooperativa não relata dados quantitativos relacionados a esse aspecto.

- EN22, EN23, EN24, EN25 e EN26: As informações associadas aos aspectos efluentes e resíduos são contempladas por esse grupo de indicadores, os quais foram classificados com AP, em função de que, nos relatórios analisados, a C.Vale não detalha informações que referenciem dados quantitativos, bem como não comunica as normas adotadas nos programas direcionados aos efluentes e ao tratamento de resíduos, comunicando apenas que realiza investimentos destinados à armazenagem e à manutenção de um sistema de captação e transporte de resíduos.
- EN31: Orienta sobre o relato do total de investimentos ambientais. Esse indicador obteve uma classificação AP, visto que, nos relatórios da C.Vale, não foram comunicados os gastos com proteção ambiental discriminado por tipo ou por projeto ambiental.

Na avaliação dos indicadores que contemplam a dimensão social, verificou-se que, dos 48 indicadores que respondem por essa dimensão, apenas 17 foram classificados como AP, em razão dos motivos descritos na sequência.

- LA1, LA2 e LA3: Esse grupo de indicadores foi classificado com apresentação de informações parciais, visto que, quanto ao aspecto emprego, a C.Vale comunica, em seus relatórios, a evolução relativa aos últimos 10 anos do seu quadro funcional, mencionando a distribuição de seus funcionários por região. Porém, não informa a quantidade de funcionários por gênero, bem como não relata as taxas de rotatividade e de retorno ao trabalho após licença-maternidade e licença-paternidade.
- LA5, LA6, LA7 e LA8: No que tange ao aspecto saúde e segurança associado ao trabalho, esse grupo de indicadores receberam a classificação AP, pois, apesar de a C.Vale contemplar nas imagens que possui programas de qualidade e treinamento do seu quadro funcional, objetivando a melhoria dos resultados e da qualidade de vida, não relata, de forma detalhada, informações relativas às taxas provenientes das doenças ocupacionais.
- LA9, LA10 e LA11: Esses indicadores receberam a classificação AP, pois, nos relatórios analisados, a C.Vale comunica, por intermédio de imagens apresentadas em, no máximo, três páginas, os eventos e treinamentos realizados envolvendo seu quadro funcional. No entanto, pondera-se que essas imagens poderiam ser apresentadas com

informações textuais adicionais. Também não há menção à quantidade de horas e ao percentual de empregados que participou das avaliações de desempenho.

- HR1 e HR2: Obtiveram uma classificação AP, em razão de que a C.Vale menciona que desenvolve cursos, palestras, treinamentos, visitas técnicas e diversos programas direcionados ao quadro funcional, associados à comunidade em geral. Contudo, não informa o número total de acordos e de contratos de investimentos que incluem cláusulas de direitos humanos.
- HR7: Esse indicador classifica-se com AP, pois, nos relatórios, a C.Vale, embora relate sobre a realização de treinamentos, não informa o percentual do pessoal de segurança que recebeu treinamento formal nas políticas ou procedimentos específicos de direitos humanos da organização e sua aplicação na segurança.
- SO1 e S02: Ambos os indicadores classificam-se com AP, em razão de que, nos relatórios, há informação sobre a realização de programas de desenvolvimento local baseados nas necessidades de comunidades locais, não tendo sido identificadas, porém, informações sobre operações com impactos negativos sobre as comunidades locais.
- PR1 e PR2: Classificaram-se como AP, em razão de que não há relato sobre o número total de casos de não conformidade com regulamentos e códigos voluntários relacionados aos impactos gerados por produtos e serviços.

5.5 COOPERATIVA PRIMATO

A Cooperativa Primato possui 28 unidades com atuação nas atividades de agropecuária, indústria de alimentos para animais, vinícola, transporte rodoviário de cargas, serviços veterinários, supermercados, cafeteria e restaurante. As atividades desenvolvidas pela cooperativa envolvem a comercialização dos produtos de seus cooperados e a industrialização de rações em indústria própria.

Os assuntos contextualizados nos relatórios de gestão da Primato estão descritos conforme Figura 40, que mostra como os aspectos estão estruturados nos períodos compreendidos entre 2011 e 2015.

5 - Cooperativa Primato						
ESTRUTURA DE APRESENTAÇÃO DO RELATÓRIO DE GESTÃO ANUAL	Mensagem do Presidente da Cooperativa					
	Aspectos	Tópicos Contextualizados	2011	2012	2013	2014 2015
	Produção	➤ Leite				X
		➤ Suínos				X
						X
	Expansão do negócio (Faturamento)	➤ Supermercado				X
		➤ Agropecuária				X
		➤ Indústria				X
		➤ Marcas Próprias				X
	Centro de Recria	➤ Quantidade de Animais				X
						X
	Primato Carnes	➤ Quantidade de Carne				X
	Cooperados	➤ Quantidade de Cooperados				X
						X
	Colaboradores	➤ Total de Colaboradores				X
						X
	Faturamento	➤ Receita por Atividade				X
						X
	Responsabilidade Social	➤ Ações Sociais				X
	Meio Ambiente	➤ Ações Ambientais				X
	Investimentos	➤ Inaugurações				X
	Treinamentos	➤ Eventos – Associados				X
						X
	Relatórios Contábeis	➤ Demonstrações Contábeis	X	X	X	X
		➤ Notas Explicativas	X	X	X	X
	Relatório Auditores Independentes	➤ Parecer – Auditores Independentes	X	X	X	X

Figura 40. Primato: Estrutura do relatório de gestão anual

Fonte: Elaborada pela autora (2016) com base nos relatórios de Gestão Anual da Cooperativa Primato.

Descrevem-se, a seguir, as informações extraídas do contexto da mensagem inicial dos relatórios de gestão da cooperativa Primato. Para fins de análise, denominaram-se os relatórios de P11, P12, P13, P14 e P15.

P11: Conforme mensagem inicial descrita no relatório, esse período foi marcado por ações focadas nos direcionadores da cooperativa – negócio, atitude e relacionamento –, buscando o uso racional dos recursos para atender aos cooperados com excelência por intermédio de vários cursos e treinamentos. No que tange à formalização das ações sustentáveis, nesse período, a cooperativa informa que iniciou a campanha de utilização de sacolas retornáveis.

P12: Nas palavras do presidente da cooperativa, a ênfase é dada para a formalização do planejamento estratégico de 2012 a 2022, com destaque para os direcionadores: negócio,

atitude e relacionamento. O presidente também menciona, na mensagem, que foram realizadas ações para desenvolvimento social e profissional, com lançamento dos cursos de graduação e pós-graduação. A estratégia da Primato para 2012 foi intitulada de: meta em mente, pensar ganha-ganha e ser proativo.

P13: Por intermédio da mensagem inicial desse relatório, o destaque ficou para os investimentos realizados, em especial a destinação de, aproximadamente, R\$ 5 milhões revertidos para a reestruturação da indústria, com a separação das linhas de produção, de acordo com a normatização do Ministério da Agricultura. Além dos investimentos nas ações sociais que integram a política de formação, de promoção social e de desenvolvimento humano, também foram mencionados investimentos destinados à qualificação de mais de 600 colaboradores por meio de cursos e treinamentos.

P14: De acordo com o contexto da mensagem inicial, nesse período, a cooperativa ultrapassou a sua meta e faturou R\$ 280 milhões, com 33% de crescimento. Também na mensagem da diretoria, há informação de que a Primato iniciou uma parceria com o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial – Senac, viabilizando o primeiro Mercado Escola do Brasil, em Toledo, no Paraná, para qualificação profissional. A indústria de alimentos para animais contou com uma reestruturação por meio do Programa Gestão, que visou garantir o alcance dos resultados com práticas padronizadas, promovendo a melhoria contínua com acompanhamento da auditoria do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, para o cumprimento da Instrução Normativa – IN nº 4 e nº 65, prevista para março.

P15: Nesse período, o relatório de gestão anual passou a contar com novas informações conforme estrutura delineada na Figura 40, sendo que os aspectos apresentados com ênfase nesse relatório, especificamente no aspecto meio ambiente, referem-se à parceria iniciada com a Itaipu Binacional e o poder público de Toledo para efetivação do programa de recuperação de nascentes. O respectivo programa foi de suma importância, pois, após a etapa-teste, foram mapeados e contemplados os cooperados que buscavam por esse benefício.

As informações relatadas no contexto das mensagens do conselho administrativo descritas nos cinco relatórios indicam que as ações relativas à dimensão social e econômica foram comunicadas com ênfase, notadamente no que tange aos aspectos relativos aos investimentos e à capacitação do quadro funcional.

Na Figura 41, apresenta-se o diagrama gerado para ilustrar os aspectos associados às dimensões da sustentabilidade comunicados nas mensagens analisadas.

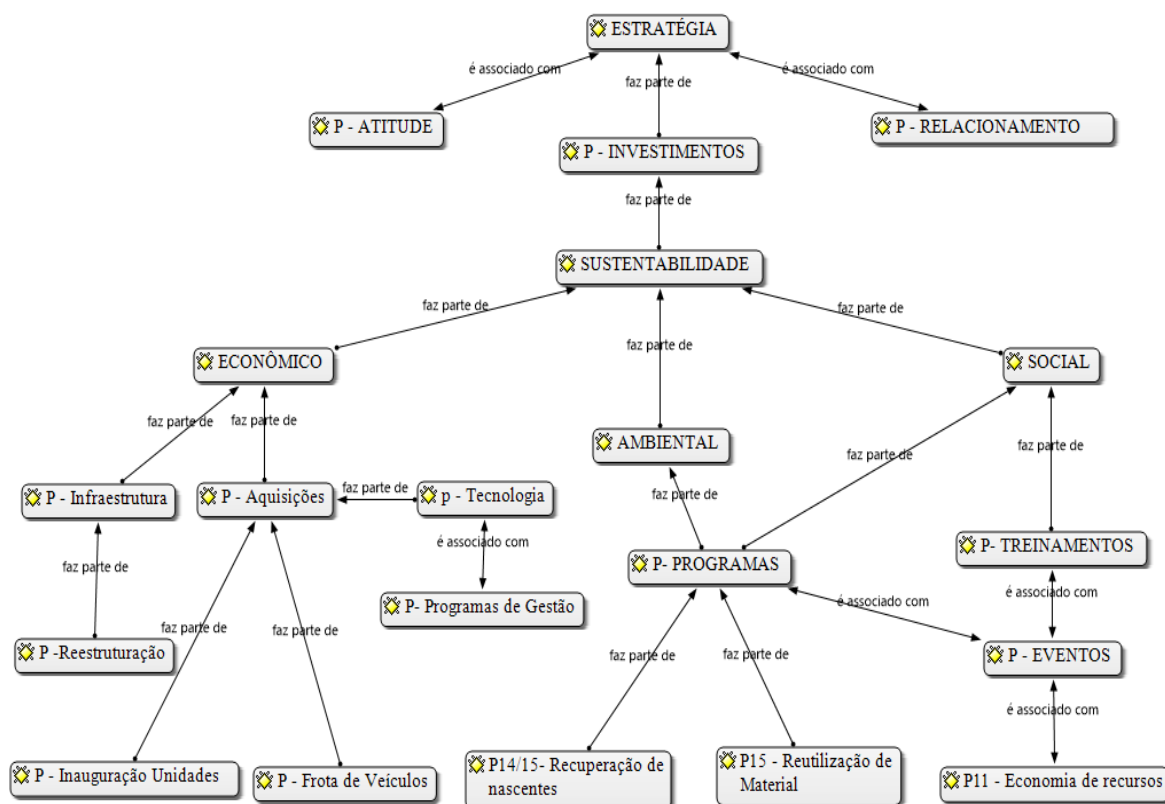


Figura 41. Primato: estratégia e análise

Fonte: Elaborada pela autora (2016) com base nos dados da pesquisa

5.5.1 PRIMATO: Análise dos aspectos que compõem as dimensões da sustentabilidade

Neste subcapítulo, abordam-se os resultados relativos à classificação e apresentação do grau de evidenciação dos indicadores que abrangem as dimensões da sustentabilidade da Primato, conforme resultados externados nas tabelas 21, 22, 23 e 24. A respectiva análise contemplou os relatórios denominados de P11, P12, P13, P14 e P15. O grau de evidenciação apresentado na Tabela 21 foi realizado como complemento aos constructos definidos neste estudo. A partir dos dados apurados, contextualizam-se as avaliações descritivas dos indicadores classificados de acordo com as informações contempladas nas dimensões econômica, ambiental e social. Para fins de análise, adotou-se o GRI4 como abordagem de auditoria.

Inicialmente, concretizou-se a análise correspondente ao indicador G41 que orienta quanto à abordagem da comunicação da estratégia e análise da cooperativa. Esse aspecto é representado formalmente por intermédio da mensagem divulgada pelo conselho administrativo. Na Tabela 21, se observam os resultados da análise que indicam que a Primato atende ao aspecto relativo ao indicador G41 da diretriz GRI4.

Tabela 21 – *Primato: classificação de evidenciação do aspecto análise e estratégia*

CATEGORIA DE ANÁLISE - GRI 4		ADERÊNCIA					NÃO ADERÊNCIA					Grau de evidenciação total		Não Aderência
Conteúdo Essencial	INDICADOR - G4	APL/AP					ND					GEE	GET	Total
		P11	P12	P13	P14	P15	P11	P12	P13	P14	P15	APL	APL + AP	ND
Estratégia e Análise	G41	APL	APL	APL	APL	APL	.	.	.	.	.	↓		
												100*1=100%	100%	0%
Total Indicadores	G4 - 1	01	01	01	01	01	.	.	.	.	.			

Fonte: Elaborado pela autora (2016) com base nos dados da pesquisa.

Conforme a Tabela 21, a Primato apresentou um GET de 100%. Esse resultado indica que essa cooperativa apresenta, nos cinco relatórios analisados, uma declaração do principal tomador de decisão da organização sobre a relevância da sustentabilidade para a organização e sua estratégia de sustentabilidade.

Os aspectos relativos à dimensão econômica podem ser observados na Tabela 22.

Tabela 22 – *Primato: classificação de evidenciação da dimensão econômica*

CATEGORIA DE ANÁLISE - GRI 4		ADERÊNCIA					NÃO ADERÊNCIA					Grau de evidenciação total		Não Aderência
Conteúdo Essencial	INDICADOR - G4	APL/AP					ND					GEE	GET	Total
		P11	P12	P13	P14	P15	P11	P12	P13	P14	P15	APL	APL + AP	ND
Dimensão Econômica	Desempenho Econômico	EC1, EC2, EC3, EC4	AP	AP	AP	AP	AP	.	.	.	.	↓		
	Presença de Mercado	EC5, EC6	.	.	.	.	.	ND	ND	ND	ND	0,00%		
	Impactos Econômicos Indiretos	EC7, EC8	AP	AP	AP	AP	AP	.	.	.	.			
	Práticas de Compra	EC9	.	.	.	.	.	ND	ND	ND	ND	AP		
Total Indicadores		G4 - 09										↓	33,33%	33,33%
Total - APL			0	0	0	0	0	.	.	.	.			
Total - AP			6	6	6	6	6	.	.	.	.			
Total - ND								3	3	3	3			
TOTAL			6	6	6	6	6							
												66,67*0,5 = 33,33%		

Fonte: Elaborada pela autora (2016) com base nos dados da pesquisa.

A partir da análise dos aspectos relativos à dimensão econômica, conforme Tabela 22, a Primato obteve um GET de 33,33% referente aos aspectos classificados com AP. Ainda de acordo com os dados dessa tabela, a Primato apresenta uma concentração de relatos classificados com AP, compreendidos pelos aspectos de desempenho econômico e impactos econômicos indiretos. Também enfatiza um resultado ND de 33,33% relativo às informações classificadas como não disponíveis.

Em relação à análise da dimensão ambiental, os resultados obtidos na análise estão dispostos na Tabela 23.

Tabela 23 – *Primato: classificação de evidenciação da dimensão ambiental*

CATEGORIA DE ANÁLISE - GRI 4			ADERÊNCIA					NÃO ADERÊNCIA					Grau de evidenciação total		Não Aderência
Conteúdo Essencial		INDICADOR - G4	APL/AP					ND					GEE	GET	Total
			P11	P12	P13	P14	P15	P11	P12	P13	P14	P15	APL	APL + AP	ND
Dimensão Ambiental	Material	EN1, EN2	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND	0,00%	2,36%	95,29%
	Energia	EN3, EN4, EN5, EN6, EN7	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND			
	Água	EN8, EN9, EN10	-	-	-	-	AP	ND	ND	ND	ND	-			
	Biodiversidade	EN11, EN12, EN13, EN14	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND			
	Emissões	EN15, EN16, EN17, EN18, EN19, EN20, EN21	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND			
	Efluentes e Resíduos	EN22, EN23, EN24, EN25, EN26	-	-	-	-	AP	ND	ND	ND	ND	-			
	Produtos e serviços	EN27, EN28	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND	AP		
	Conformidade	EN29	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND	4,71+0,5 = 2,36%		
	Transporte	EN30	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND			
	Geral	EN31	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND			
	Aval. Ambiental de Fornecedores	EN32, EN33	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND			
	Mecanismos queixas: imp. ambientais	EN34	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND			
Total Indicadores		G4 - EN 34													
Total - APL			-	-	-	-	-								
Total - AP			0	0	0	0	8	-	-	-	-	-			
Total - ND								34	34	34	34	26			
TOTAL			0	0	0	0	8								

Fonte: Elaborada pela autora (2016) com base nos dados da pesquisa.

A dimensão da sustentabilidade abrange 34 indicadores, os quais contemplam aspectos relativos às questões ambientais. Conforme Tabela 13, desse total, 95,29% classificaram-se como ND. Os dados evidenciados mostram que, nessa dimensão, a Primato apresenta como resultado um GET de apenas 2,36% inerente ao relato de ações e práticas vinculadas aos aspectos água, efluentes e resíduos comunicados parcialmente no P15. Esse resultado permite inferir que as informações classificadas com não aderência são expressivas, indicando que a comunicação das práticas e ações associadas à dimensão ambiental é insuficiente para o uso dos *stakeholders* em geral.

Na Tabela 24, exibem-se os resultados relativos à classificação dos aspectos contemplados na dimensão social da cooperativa Primato, a qual abrange um total de 48 indicadores.

Tabela 24 – *Primato: classificação de evidenciação da dimensão social*

CATEGORIA DE ANÁLISE - GRI 4		ADERÊNCIA					NÃO ADERÊNCIA					Grau de evidenciação total		Não Aderência								
Conteúdo Essencial	INDICADOR - G4	APL/AP					ND					GEE	GET	Total								
		P11	P12	P13	P14	P15	P11	P12	P13	P14	P15	APL	APL + AP	ND								
Dimensão Social	Práticas Trabalhista														0,00%	↓						
	Emprego	LA1, LA2, LA3	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	-										
	Relações Trbalhistas	LA4	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND										
	Saúde e Segurança no Trabalho	LA5, LA6, LA7, LA8	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND										
	Treinamento e Educação	LA9, LA10, LA11	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	-										
	Desigualdades Igualdades e Oport.	LA12	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND										
	Igualdade rem.: mulheres e homens	LA13	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND										
	Aval. Fornec.:práticas trabalhistas	LA14, LA15	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND										
	Mecanismos de queixas: trab.	LA16	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND										
	Direitos Humanos																		21,25*0,5 = 10,63%	↓	10,63%	78,35%
	Investimentos	HR1, HR2	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	-										
	Não discriminação	HR3	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND										
	Liberdade de Assoc. e Neg. Coletiva	HR4	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND										
	Trabalho Infantil	HR5	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND										
	Trabalhos forçados ou Escravo	HR6	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND										
	Práticas de segurança	HR7	-	-	-	-	AP	ND	ND	ND	ND	-										
	Direitos indígenas e tradicionais	HR8	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND										
	Avaliação	HR9	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND										
	Aval. de Fornec.: direitos Humanos	HR10, HR11	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND										
	Mecanismos queixas: direitos hum.	HR12	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND										
	Sociedade																					
	Comunidades Locais	SO1, SO2	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	-										
	Combate a Corrupção	SO3, SO4, SO5	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND										
	Políticas Públicas	SO6	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND										
	Concorrencial desleal	SO7	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND										
	Conformidade	SO8	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND										
	Aval. de Fornecedores Imp. Sociedade	SO9, SO10	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND										
	Mecanismos queixas imp.: sociedade	SO11	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND										
	Responsabilidade pelo Produto																					
	Saúde e Segurança do Cliente	PR1, PR2	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND										
	Rotulagem de Produtos e Serviços	PR3, PR4, PR5	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND										
	Comunicações de Marketing	PR6, PR7	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND										
	Privacidade do Cliente	PR8	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND										
	Conformidade	PR9	-	-	-	-	-	ND	ND	ND	ND	ND										
Total Indicadores		G4 - 48																				
Total - APL				0	0	0	0	0	-	-	-	-	-									
Total - AP				10	10	10	10	11	-	-	-	-	-									
Total - ND				-	-	-	-	-	38	38	38	38	37									
TOTAL				10	10	10	10	11														

Os dados evidenciados na Tabela 24 apontam um GET de apenas 10,63% vinculado ao relato parcial das informações atreladas aos indicadores analisados. Também mostram que 78,35% das informações inerentes aos indicadores analisados classificaram-se como ND, visto que, na análise dos relatórios, não foram identificadas informações sobre os aspectos assim classificados.

Os resultados obtidos a partir da análise dos relatórios P11, P12, P13, P14 e P15, apresentados nas tabelas 22, 23 e 24 referenciam que o GET dos aspectos relativos à dimensão da sustentabilidade da cooperativa Primato não são considerados satisfatórios, sendo que, de acordo com o modelo de evidenciação, o resultado do GET precisa ser igual ou superior a 66,66% para que a comunicação sobre a sustentabilidade possa subsidiar as decisões dos *stakeholders* em geral.

Na sequência, apresenta-se a descrição dos aspectos classificados com aderência parcial, conforme análise dos relatórios denominados de P11, P12, P13, P14 e P15. Para a avaliação dos indicadores, utilizou-se como instrumento de auditoria a diretriz GRI4.

A dimensão econômica contempla um total de 09 indicadores relativos aos aspectos: desempenho econômico, impactos econômicos indiretos, presença de mercado e práticas de compra. Foram classificados com AP um total de 06 indicadores relativos aos aspectos desempenho econômico e impactos econômicos indiretos. Apresentam-se, a seguir, os motivos relativos à respectiva classificação dos indicadores que compõem esses aspectos.

- EC1, EC2, EC3 e EC4: Esse grupo de indicadores, que contempla o aspecto desempenho econômico, obtiveram uma classificação de AP, pois a Primato não relata detalhes sobre o valor gerado e distribuído, bem como não comunica se possui planos específicos de pensão de benefícios para seus funcionários.
- EC7 e EC8: Ambos os indicadores obtiveram uma classificação de AP, visto que a Primato não comunica, nos seus relatórios, os impactos negativos econômicos sobre as comunidades locais, como, por exemplo, as mudanças na produtividade ou os impactos econômicos relativos ao uso de produtos e serviços.

No que tange à avaliação dos indicadores que contemplam os aspectos da dimensão ambiental, apresenta-se, a seguir, a avaliação descritiva dos aspectos observados na análise que obtiveram uma classificação AP, em razão de comunicarem, em seus relatórios, informações classificadas como parciais.

- EN8, EN9 e EN10: No que tange ao aspecto água, os indicadores obtiveram uma classificação AP apenas no relatório P15, pois a Primato menciona que possui programas de recuperação de nascentes, como a parceria firmada com a Itaipu Binacional e o Poder Público de Toledo, porém não apresenta informações relativas ao total de água retirada por fonte, fontes hídricas significativamente afetadas por retirada de água e percentual e volume total de água reciclada e reutilizada. Nos relatórios P11, P12, P13 e P14, esse grupo de indicadores obteve uma classificação ND, pois não foram identificadas informações referentes ao aspecto água.
- EN22, EN23, EN24, EN25 e EN26: Esses indicadores representam os aspectos vinculados aos efluentes e resíduos. As informações parciais sobre esses aspectos foram identificadas apenas no relatório P15, em que a cooperativa comunica que mantém programas ambientais, não havendo, porém, detalhes sobre o descarte total de água, discriminado por qualidade e destinação, bem como peso total de resíduos, por tipo e método de disposição, número total e volume de vazamentos significativos.

Na dimensão social, analisaram-se os 48 indicadores que compõem essa dimensão. Dos 48 indicadores, 10,63% foram classificados com AP, conforme avaliação dos indicadores descrita na sequência.

- LA1, LA2 e LA3: Esses indicadores representam o aspecto emprego e obtiveram uma classificação AP, pois, apesar de a Primato comunicar, em seus relatórios, a quantidade de colaboradores relativa aos últimos 05 anos, não comunica a quantidade de funcionários por gênero. As informações pertinentes às taxas de rotatividade e de retorno ao trabalho após licença-maternidade e licença-paternidade também não estão relatadas nos relatórios analisados.
- LA9, LA10 e LA11: Nos relatórios analisados, esses indicadores classificaram-se com AP, visto que a Primato informa que investe e realiza vários programas de treinamentos direcionados aos cooperados. Porém, a cooperativa não informa o número médio de horas de treinamento por ano e por empregado, discriminado por gênero e categoria funcional, bem como não divulga o percentual de empregados que recebe regularmente análises de desempenho discriminado por gênero e categoria funcional.
- HR1 e HR2: Na avaliação dos relatórios, esses indicadores foram classificados com AP, em razão de que a Primato realiza várias atividades para seus cooperados, entre

elas, com destaque, *workshops*, envolvendo seu quadro funcional e comunidades locais. No entanto, a cooperativa não informa o percentual de empregados treinados e o número total de horas de treinamento de empregados em políticas de direitos humanos. No que tange ao resultado do indicador HR7, foi classificado com AP apenas no P15, pois, na análise, a Primato relata a realização de treinamentos, com destaque para a formação de agentes de plano de auxílio mútuo e combate a incêndio. Contudo, não foram identificados relatos sobre o percentual do pessoal de segurança que recebeu treinamento nas políticas da organização envolvendo as questões de direitos humanos.

- SO1 e S02: Esses indicadores obtiveram uma classificação de AP, visto que, nos relatórios, não foram identificadas informações sobre as operações com impactos negativos nas comunidades locais. A Primato comunica, nos relatórios, que mantém programas de desenvolvimento local baseados nas necessidades de comunidades locais.

5.6 ANÁLISE COMPARATIVA DO GRAU DE EVIDENCIAÇÃO TOTAL - GET

A partir das análises individuais realizadas, apresenta-se, neste subcapítulo, a comparação entre o grau de evidenciação dos relatórios de gestão dos últimos cinco anos das cooperativas filiadas à central Frimesa. Por intermédio da apuração do GET, foi possível evidenciar como as cooperativas analisadas comunicam suas práticas e ações relativas às dimensões da sustentabilidade.

Na Tabela 25, exibem-se os percentuais relativos ao grau de evidenciação inerentes aos aspectos das dimensões da sustentabilidade. Nota salientar que a apresentação dos totais apurados proporciona uma melhor visualização do desempenho das cooperativas quanto ao grau de evidenciação dos aspectos atrelados às dimensões analisadas.

Tabela 25 – *Comparação do grau de evidenciação total da sustentabilidade das cooperativas*

Grau de evidenciação total: comparação quanto aos aspectos das dimensões da sustentabilidade do GRI4				
Cooperativas	Econômica	Social	Ambiental	Total Média
C.VALE	66,66%	17,71%	26,47%	36,95%
LAR	44,45%	24,37%	25,88%	31,57%
COPACOL	55,55%	16,65%	14,41%	28,87%
COPAGRIL	61,11%	17,71%	4,41%	27,74%
PRIMATO	33,33%	10,63%	2,36%	15,44%

Fonte: Elaborada pela autora (2016), com base na análise desta pesquisa.

Os resultados exibidos na Tabela 25 mostram que, das cinco cooperativas analisadas, a C. Vale apresenta um grau de evidenciação total da sustentabilidade maior e se mantém à frente das demais cooperativas, conforme desempenho apresentado na Figura 42.



Figura 42. Grau de evidenciação total da sustentabilidade: comparativo entre as cooperativas analisadas

Fonte: Elaborada pela autora (2016) com base na análise desta pesquisa.

Os resultados evidenciados na Figura 42 indicam que há um distanciamento entre as cooperativas analisadas quanto à comunicação das informações contempladas nas dimensões da sustentabilidade, visto que a C. Vale apresenta uma média GET relativa às dimensões da sustentabilidade de 36,95%, enquanto a Primato exibe um resultado de 15,44%.

No desempenho apresentado, a C. Vale destaca-se entre as cooperativas, pois obteve um GET correspondente a 66,66%, inerente à divulgação das informações relativas aos aspectos econômicos. De acordo com o modelo de evidenciação, para que o relato da sustentabilidade seja considerado satisfatório para as partes interessadas, é necessário apresentar um grau de evidenciação total igual ou superior a 66,66%, sendo que, quanto maior for o GET, maior é a quantidade de informações disponibilizada às partes interessadas. Portanto, o resultado obtido na dimensão econômica da C. Vale, indica que, nessa dimensão, a cooperativa contempla informações suficientes para uso dos *stakeholders*, em razão de que permitem subsidiar as tomadas de decisões.

No que tange ao relato das informações associadas à dimensão social, a Lar ocupa a primeira posição com um GET correspondente a 24,37%, seguida da C. Vale e da Copagrill que obtiveram um GET com resultado igual de 17,71%. Em quarto lugar, encontra-se a Copacol, com um GET de 16,65% e, por fim, a Primato, que ocupa a quinta posição, com um GET total de 10,63%. Os dados evidenciados nessa dimensão apontam que a quantidade de

informações comunicadas nos relatórios analisados não apresenta um GET igual ou superior a 66,66%, motivo pelo qual o relato da sustentabilidade é considerado insuficiente.

Quanto ao relato dos aspectos relativos à dimensão ambiental, a C.Vale novamente obteve um resultado superior, com um GET de 26,47%, seguida da Lar, com 25,88%, da Copacol, com 14,41%, da Copagril, com 4,41%, e da Primato, na última posição, com um GET de 2,36%. Os resultados externados nessa dimensão, quando comparados com as dimensões econômica e social, revelam índices baixos, indicando que todas as cooperativas analisadas precisam ampliar o relato das informações que contemplem aspectos ambientais.

Na análise, as cinco cooperativas apresentaram um grau de evidenciação maior no relato dos aspectos que compõem a dimensão econômica, seguida do relato das informações contempladas na dimensão social. Os resultados obtidos na apuração dos aspectos abrangidos na dimensão ambiental mostram que, nessa dimensão, a comunicação da sustentabilidade necessita ser ampliada, sendo que as cooperativas Copagril e Primato contribuíram para esse panorama, em razão de que os índices relativos ao GET são considerados baixos.

Conforme Tabela 25, os totais apurados por dimensão confirmam que os aspectos associados à dimensão econômica são mais contextualizados pelas cooperativas em seus relatórios, com um resultado de 52,22%, relativo à comunicação dos aspectos contemplados nessa dimensão.

Na sequência, têm-se a dimensão social, com 17,41% e, por fim, a dimensão ambiental, com um resultado de evidenciação de 14,71%.

Na Figura 43, observa-se o panorama geral da evidenciação das dimensões da sustentabilidade das cooperativas analisadas.

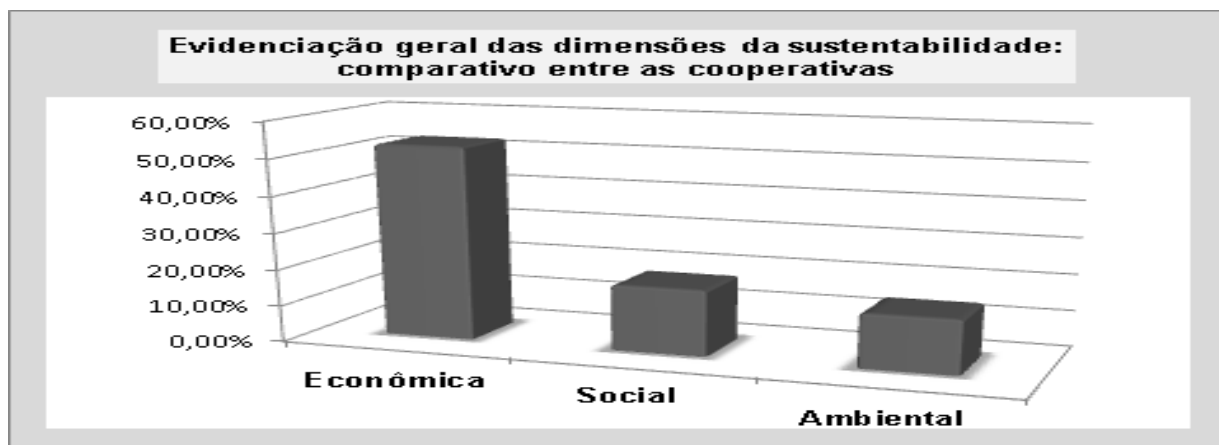


Figura 43. Evidenciação geral das dimensões da sustentabilidade: comparativo entre as cooperativas analisadas

Fonte: Elaborada pela autora (2016), com base na análise desta pesquisa.

Nas análises que permitiram comparar as cooperativas analisadas, verificou-se, também, que há um predomínio de informações consideradas positivas, ou seja, as cooperativas só divulgam fatos e eventos já ocorridos que foram positivos ou ainda que proporcionem benefícios futuros. Porém, de acordo com os princípios previstos no GRI4, para definição do conteúdo do relatório, notadamente no que tange ao contexto da sustentabilidade, é fundamental observar que os fatos negativos também devem ser mencionados.

Nesse sentido, de acordo com a diretriz, é imprescindível que as cooperativas busquem o equilíbrio ao divulgar fatos positivos e negativos nas três dimensões de modo a não comprometer o desempenho da organização.

A análise comparativa do grau de evidenciação total obtido pelas cooperativas agroindustriais filiadas à central Frimesa finaliza este capítulo que, por sua vez, possibilitou que se vislumbrassem contribuições para a prática, conforme se apresenta no capítulo a seguir, com destaque para a importância da *disclosure* da sustentabilidade e do modelo utilizado para analisar os relatórios de gestão dessas cooperativas no período de 2011 a 2015.

6 CONTRIBUIÇÕES PARA A PRÁTICA

Neste capítulo, contextualizam-se as contribuições para a prática, destacando a relevância da *disclosure* da sustentabilidade e a significância do modelo utilizado para fins de analisar os aspectos relativos às dimensões econômica, social e ambiental das cinco cooperativas abrangidas por este estudo.

Após verificar a transparência das práticas de sustentabilidade nas dimensões econômica, social e ambiental, classificando o grau de evidenciação dos indicadores e analisando as ações comunicadas em cada dimensão por intermédio da aplicação do GRI4 como abordagem de auditoria, consideram-se os objetivos deste estudo alcançados. Igualmente se considera que este estudo constituiu um instrumento de análise para verificar a *disclosure* na elaboração e comunicação da sustentabilidade das cooperativas agroindustriais filiadas à central Frimesa.

Nota salientar que, mesmo que a integração de auditorias com foco em sustentabilidade seja vista como um tema em aberto e longe de ter processos definidos e até mesmo padronizados, há instrumentos considerados valiosos que estão sendo adotados pelas organizações que almejam auditar seus relatórios de gestão como forma de garantir a transparência no processo de divulgação das práticas e ações associadas à sustentabilidade. Nesse processo, é fundamental que os gestores se atenham à necessidade de divulgação da sustentabilidade com informações e detalhes que externem os resultados visando maximizar o valor organizacional. De acordo com Siqueira (2011), a auditoria é considerada parte essencial no que se refere à busca por transparência, em razão de que contribui para o sistema de monitoramento, o que confirma a realidade vivenciada pelas organizações.

Com a globalização dos mercados, bem como em consequência das relações comerciais, a instituição *Global Reporting Initiative* - GRI consolidou um modelo de relatório de sustentabilidade com aplicabilidade global para atender às expectativas das partes interessadas internacionalmente, tendo por objetivo promover a transparência na comunicação das práticas e ações associadas às dimensões da sustentabilidade.

Para que as organizações demonstrem-se ativas e competitivas, é essencial que adotem e apliquem abordagens direcionadas para as questões relativas à sustentabilidade, aumentando, dessa forma, sua competitividade no cenário global. Para tanto, urge observarem que seu desempenho dependerá de sua atuação junto a esse ambiente.

O referido modelo sugere princípios e atributos que visam contribuir para a evidenciação e a confiabilidade das ações comunicadas pelas organizações, tendo em vista o progresso e a harmonização dos aspectos abrangidos pelas dimensões econômica, ambiental e social. O GRI constitui, por intermédio de seus indicadores, uma referência internacional para todos os interessados em informar seu desempenho ambiental, social e econômico, com a finalidade de alcançar aceitação mundial. Em se tratando deste estudo, a utilização desse modelo pelas cooperativas analisadas se justifica, visto que possuem relação comercial com outros países, em especial nas atividades associadas às exportações.

As diretrizes da GRI vão ao encontro da teoria da evidenciação, apresentando subsídios para a elaboração de relatórios que exijam essa divulgação em conformidade com a efetividade das ações relatadas (GRI, 2013).

Em consonância com as diretrizes da GRI, os princípios previstos em sua versão 4, os quais podem ser aplicados na definição do conteúdo a ser contextualizado nos relatórios de gestão das cooperativas analisadas que comuniquem ações considerando as dimensões da sustentabilidade, conforme se observa na Figura 44.

DEFINIÇÃO DO CONTEÚDO	PRINCÍPIOS OBSERVADOS NA DEFINIÇÃO DO CONTEÚDO DOS RELATÓRIOS
Inclusão dos <i>Stakeholders</i>	O relatório deve identificar os <i>stakeholders</i> e explicar as medidas adotadas para responder às expectativas e aos interesses dos mesmos.
Contexto da Sustentabilidade	O relatório deve descrever o desempenho da organização no contexto mais amplo da sustentabilidade com abrangência e equilíbrio entre as dimensões.
Materialidade	O relatório deve abordar aspectos que reflitam os impactos econômicos, ambientais e sociais significativos que possam influenciar as avaliações e decisões dos <i>stakeholders</i> .
Completeness	No relatório, a cobertura de aspectos materiais e seus limites deve ser suficiente ampla para refletir impactos econômicos, ambientais e sociais significativos de modo a permitir a análise no período.

Figura 44. Princípios para definição do conteúdo do relatório

Fonte: Adaptado pela autora, com base no GRI4 (2013).

A teoria da evidenciação enfatiza que os relatórios emitidos e divulgados pela administração das organizações em geral é uma forma de promover a *disclosure*, desde que considerem, na respectiva comunicação, a clareza, a tempestividade, a confiabilidade, a comparabilidade, a exatidão e o equilíbrio. Em convergência ao que aponta a teoria da evidenciação, pondera-se sobre a necessidade de os princípios mencionados na Figura 44,

conforme previsto pelo GRI4, serem observados na definição e divulgação das ações em consonância com o equilíbrio das três dimensões da sustentabilidade.

Para que os princípios mencionados sejam contemplados, têm-se alguns atributos de verificação, conforme Figura 45, sugeridos pela diretriz GRI4, sendo esse um instrumento aplicado pelas organizações que auditam informações não financeiras.

Diretriz	Meio de garantir a qualidade e transparência das informações contidas nos relatórios	Atributos de verificação externa com base na estrutura de apresentação GRI4
GRI - GLOBAL REPORTING INITIATIVE	Verificação Externa (Informações não financeiras)	✓ Conduzido por indivíduos que possuam competência comprovada nas práticas de garantia de qualidade.
		✓ Documentar e comprovar a implementação de sistemas de controle.
		✓ Avaliação do conteúdo global selecionado.
		✓ Avaliação da apresentação do desempenho.
		✓ Avaliação da veracidade dos dados.
		✓ Processo de verificação por grupos que não tenham relação com a organização, visando a opiniões independentes e imparciais.
		✓ Avaliação da estruturação em observância aos princípios de elaboração dos relatórios.
		✓ Comunicação pública das conclusões sobre as verificações realizadas, acompanhada de declaração da empresa responsável com menção sobre seu relacionamento com a organização.

Figura 45. GRI4: Atributos utilizados na verificação das informações

Fonte: Adaptado pela autora (2016) com base nos dados extraídos de GRI (2013).

De acordo com a Figura 45, o modelo de análise GRI4 utiliza a expressão verificação externa como meio de garantir a qualidade e a transparência das informações contidas nos relatórios, visto que esse modelo consiste em viabilizar a *disclosure* na divulgação da sustentabilidade. O GRI4 ainda menciona que, quando a organização adotar a verificação externa aplicada às informações não financeiras, pode comunicar essa informação no contexto dos relatórios, dessa forma proporcionando credibilidade ao processo de verificação e divulgação de suas práticas e ações associadas às dimensões da sustentabilidade.

No momento da verificação das ações relativas à sustentabilidade, as evidências podem ser obtidas mediante aplicação dos procedimentos de auditoria, pois, na divulgação,

consideram-se os aspectos que reflitam os impactos econômicos, ambientais e sociais significativos que possam influenciar as avaliações e decisões dos *stakeholders*. A seguir, listam-se, na Figura 46, as técnicas que podem ser aplicadas para obtenção das evidências associadas às dimensões da sustentabilidade.

Técnicas de Auditoria	Finalidades
Exame Físico	Busca de evidências com verificação <i>in loco</i>
Confirmação	Obtenção de informações formais junto a terceiros
Exame de Documentos Originais	Realização de análise sobre a autenticidade dos documentos
Conferência de Cálculos	Constatação da exatidão aritmética e financeira das operações
Exame de Escrituração	Evidenciação da veracidade das informações
Inquérito	Formulação de perguntas para obtenção de respostas satisfatórias
Investigação Minuciosa	Aprofundamento das investigações e exames das matérias auditadas
Exame de Registros Auxiliares	Busca de suporte auxiliar com base nos registros elaborados
Correlação das Informações	Correlação entre áreas do balanço auditadas para verificação de sua harmonia e congruência
Observação	Possibilidade de revelação de distorções e irregularidades por meio de exames de observância

Figura 46. Técnicas de auditoria

Fonte: Adaptado de Attie (2012).

A observação dos princípios para definição do conteúdo do relatório, expostos na Figura 44, bem como as técnicas de auditoria (Figura 46) são contempladas para fins de assegurar a comunicação equilibrada, completa e precisa de todos os resultados que possam afetar as partes interessadas, pois a auditoria tem sido aplicada em diversos contextos em favor da sustentabilidade e do desempenho ambiental, econômico e social das organizações, em razão de que se preocupa com o modo como o desempenho de uma organização é relatado.

No que tange aos resultados obtidos nas análises deste estudo, frisa-se que se defende como imprescindível que as cooperativas analisadas busquem ampliar a contextualização na elaboração das informações divulgadas nos seus relatórios de gestão, haja vista a significância da comunicação associada aos aspectos econômicos, ambientais e sociais. Isso porque as partes interessadas buscam um relatório mais abrangente que evidencie efetivamente os aspectos tanto positivos quanto negativos que compõem cada dimensão da sustentabilidade.

A partir do exposto neste capítulo, bem como nos demais que compõem esta dissertação, se tecem, a seguir, as considerações finais da pesquisa apresentada.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O cenário direciona as organizações de modo que reflitam sobre sua atuação junto ao mercado, haja vista que as organizações que divulgam os investimentos em sustentabilidade estão mais preparadas e são menos afetadas em seu desempenho no longo prazo. Na divulgação da sustentabilidade, as informações comunicadas nos relatórios devem contemplar, em sua estrutura, aspectos econômicos, ambientais e sociais, considerando a relevância, a transparência e o equilíbrio na contextualização, em razão de que esses relatórios são do interesse de diversos públicos (GRI 2013, Dias, 2009).

Diante deste contexto, a pesquisa apresentada nesta dissertação, buscou-se analisar como a aplicabilidade dos procedimentos de auditoria contribui para a *disclosure* das ações e práticas de sustentabilidade comunicadas nos relatórios de gestão anual das cooperativas agroindustriais filiadas à central Frimesa, período de 2011 a 2015. Os relatórios de gestão analisados sintetizam as ações e as práticas relativas às dimensões econômica, ambiental e social das cooperativas.

Quanto aos indicadores contemplados nas dimensões da sustentabilidade, foram analisados por intermédio da aplicabilidade do GRI4 como abordagem de auditoria. A diretriz GRI sugere indicadores que estão baseados no *Triple Bottom Line* e fornece um direcionamento para a divulgação das práticas de sustentabilidade, podendo ser adotada por diferentes organizações, pois é uma referência internacional para todos os interessados em informar seu desempenho ambiental, social e econômico.

Analisou-se o indicador G41 – estratégia e análise – como complemento aos demais indicadores do constructo de análise deste estudo. Ao analisar as mensagens do conselho administrativo, por intermédio da palavra dos presidentes das cooperativas, observou-se que as cinco cooperativas apresentam, nas páginas iniciais, um texto breve informando os principais acontecimentos, bem como os impactos e os resultados do setor e da atividade. Os resultados obtidos na análise e na classificação desse indicador revelaram que as cinco cooperativas obtiveram uma classificação de aderência plena em razão de que comunicaram um resumo executivo com informações sobre sua estratégia, análise e desempenho no exercício.

No que tange ao primeiro objetivo específico desta pesquisa – descrever os aspectos que compõem a estrutura dos relatórios de gestão anual das cooperativas analisadas –,

observou-se, na descrição da estrutura dos relatórios, que a Lar, a Copacol e a C.Vale não apresentaram alterações quanto à estruturação dos aspectos. Já a Copagril e a Primato agregaram, ao longo dos cinco anos, em seus relatórios, outros aspectos, contextualizando novos tópicos como complemento às informações já comunicadas, mostrando, assim, uma evolução relativa à divulgação dos aspectos contidos nas dimensões econômica, ambiental e social. No ano de 2015, por exemplo, o relatório da Primato sofreu alterações, pois, nesse período, a cooperativa agregou novos aspectos a ele, ampliando a contextualização na comunicação da sustentabilidade.

Em relação ao segundo objetivo – classificar nas dimensões da sustentabilidade o grau de evidenciação dos indicadores essenciais reportados no *Global Reporting Initiative* – GRI4 –, a análise mostrou que, nas cinco cooperativas, os indicadores, quando identificados nos relatórios, foram contextualizados de forma superficial, classificando-se com aderência parcial.

Quanto ao grau de evidenciação total, os resultados apontaram que este foi maior na divulgação das informações associadas à dimensão econômica. Porém, apenas a C.Vale apresentou um GET de 66,66%, sendo que, nessa dimensão, os aspectos comunicados foram considerados satisfatórios para avaliação dos *stakeholders*. Nesse sentido, para que a comunicação seja classificada com um grau de evidenciação satisfatória, é necessário obter um resultado igual ou superior a 66,66%, conforme modelo de análise de evidenciação adaptado de Carvalho (2007).

Assim como na dimensão econômica, na classificação dos indicadores contemplados na dimensão ambiental, a C.Vale manteve-se a novamente à frente das demais cooperativas, apresentando um GET de 26,47%, enquanto a Primato apresentou um GET de apenas 2,36%. Esses resultados permitem inferir que há um distanciamento entre os percentuais apurados. Denota-se que, na classificação do grau de evidenciação dessa dimensão, as cinco cooperativas analisadas obtiveram um grau de evidenciação inferior a 66,66%, o que indica que não comunicam os aspectos da sustentabilidade de forma satisfatória. Para tanto, com base nos percentuais apurados, as cooperativas precisam ampliar a contextualização inerente ao relato da sustentabilidade.

Na classificação da dimensão social, nenhuma das cinco cooperativas analisadas obteve um resultado satisfatório, sendo que o maior grau de evidenciação foi o da Lar, um GET correspondente a 24,37%, destacando-se entre as demais. Porém, esse resultado também é inferior a 66,66%, apontando que, assim como as demais cooperativas analisadas, essa

cooperativa precisa ampliar, em seus relatórios, a contextualização das informações para fins de manter o equilíbrio no relato e na comunicação das práticas e ações da sustentabilidade, conforme orientações previstas pela diretriz GRI4.

Os resultados obtidos em resposta ao segundo objetivo revelaram que há um desequilíbrio na divulgação das informações associadas às dimensões da sustentabilidade, sendo que a contextualização das práticas e ações pertinentes à dimensão econômica se destaca entre as demais dimensões analisadas, apresentando uma média total dos aspectos evidenciados de 52,22%. Em seguida, tem-se a dimensão social, com um resultado de 17,41%, e, por fim, a dimensão ambiental, com uma média de 14,71%. Esses totais de médias foram apurados considerando o GET obtido pelas cooperativas por dimensão.

Em resposta ao terceiro objetivo específico – avaliar as práticas e ações de sustentabilidade evidenciadas nos relatórios de gestão anual, considerando os níveis de aplicação do GRI4 como abordagem da auditoria – observou-se, na avaliação, que as práticas mencionadas pelas cooperativas precisam ser mais claras quanto à contextualização dos fatos. Isso porque, na avaliação dos indicadores, verificou-se que as informações relativas aos indicadores que compõem os aspectos das dimensões são apresentadas de forma superficial, desconsiderando, muitas vezes, dados quantitativos e qualitativos na divulgação da sustentabilidade, o que pode influenciar as expectativas dos *stakeholders* quanto à tomada de decisões.

Com base nas considerações tecidas, percebe-se que a forma de divulgação inadequada em função da parcialidade contextual, bem como a ausência de informações, influenciou os baixos índices apurados nas dimensões social e ambiental. De acordo com os princípios a serem observados na definição e na comunicação do conteúdo dos relatórios, deve-se descrever o desempenho da organização no contexto mais amplo da sustentabilidade com abrangência e equilíbrio entre as dimensões, visto que esta é uma das formas de promover a *disclosure* (GRI, 2013).

Entretanto, para que as organizações se demonstrem ativas e competitivas, é imprescindível que adotem novas ferramentas de avaliação alinhadas ao processo de gestão, observando que seu desempenho dependerá de sua atuação junto ao ambiente (Martins, Protil, & Oliveira, 2011). Assim sendo, a aplicabilidade da auditoria possibilita avaliar a forma como o desempenho de uma organização é relatado, notadamente quanto à comunicação dos aspectos econômico, social e ambiental. Ressalta-se, ainda, que a abordagem da auditoria na avaliação das práticas e ações comunicadas nos relatórios tem por finalidade promover a

credibilidade, reforçando a transparência na comunicação da sustentabilidade, haja vista que a comunicação pode agregar informações úteis para a prática vivenciada no contexto das organizações que precisam evidenciar um desempenho sustentável.

No que tange às contribuições para a área do conhecimento, tanto para a academia quanto para as cooperativas analisadas, a utilização do GRI4 como abordagem de auditoria amplia a forma de avaliar como o desempenho atrelado à sustentabilidade é contextualizado e comunicado nos relatórios anuais. Tem-se, ainda, uma contribuição no tocante à metodologia de estudo, visto que a equação utilizada para medir o grau de evidenciação pode ser empregada para apurar o grau de evidenciação em outros setores ou atividades que não adotam a diretriz para divulgação da sustentabilidade, pois a metodologia aplicada neste estudo pode ser empregada em pesquisas futuras que abranjam estudos relativos às dimensões da sustentabilidade.

Destaca-se que esta pesquisa não é definitiva, em razão de que foi limitada nos âmbitos teóricos, metodológicos e empíricos. No que tange à limitação teórica, a pesquisa delimitou as formas de apuração relativas ao grau de evidenciação, visto que a equação utilizada precisou ser adaptada de Carvalho (2007) que, por sua vez, criou um complemento ao modelo de Dias (2007) em razão de que as cooperativas não aderem ao modelo GRI para o relato da sustentabilidade. Quanto à limitação metodológica, a pesquisa restringiu-se às ações e práticas comunicadas nos relatórios de gestão anual disponíveis nos portais corporativos. Porém, há a possibilidade de que essas ações e práticas possam ser disponibilizadas com abrangência de detalhes na forma *on-line* ou impressa para uso exclusivo dos associados das cooperativas. Quanto à limitação empírica, enfatiza-se que a pesquisa delimitou a abrangência de poucas empresas do mesmo segmento, o que significa que os resultados e as conclusões não devem ser generalizados.

Por fim, recomendam-se, como contribuição, sugestões para trabalhos futuros:

- a) Realizar novas pesquisas para analisar as informações contempladas nas dimensões da sustentabilidade, com a finalidade de verificar a qualidade das informações constantes nos relatórios em observância à materialidade dos fatos.
- b) Analisar as ações comunicadas nos relatórios aplicando outros modelos utilizados em auditorias para avaliar a *disclosure* na divulgação das dimensões da sustentabilidade.
- c) Empregar a metodologia utilizada neste estudo em outros setores ou atividades ou ainda em outras formas de cooperativas que divulguem, por intermédio dos relatórios, os aspectos abrangidos nas dimensões da sustentabilidade.

REFERÊNCIAS

- Abramovay, R. (2010). Desenvolvimento sustentável: qual a estratégia para o Brasil?. *Novos estudos-CEBRAP*, (87), 97-113. Recuperado em 18 janeiro, 2016 de <http://www.scielo.br/pdf/nec/n87/a06n87.pdf>
- Alievi, R. M., & Antinarelli, A. (2015). Construindo a gestão estratégica sustentável: um estudo sobre a empresa Mercur SA. *Revista de Administração da UFSM*, 8, 69-83. Recuperado em 14 janeiro, 2016 de <http://cascavel.cpd.ufsm.br/revistas/ojs-2.2.2/index.php/reaufsm/article/viewFile/16352/pdf>
- Allegretti, G. (2013). *Integração das dimensões social, ambiental e econômica na terminação de suínos: construção de indicadores de desempenho e validação em um município do Rio Grande do Sul*. Dissertação de mestrado. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, Rio Grande do Sul, Brasil. Disponível: www.bibliotecadigital.ufrgs.br/da.php?nrb=000877997&loc=2013&l
- Almeida, Marcelo C. (2012) *Auditoria: um curso moderno e completo* (8a ed.). São Paulo: Atlas.
- Alves, M., & Blikstein, I. (2006). Análise da narrativa. In C.K. Godoi, R. Bandeira-de-Mello & A. B. Silva (Orgs.). *Pesquisa qualitativa em estudos organizacionais: paradigmas, estratégias e métodos* (pp. 325-346). São Paulo: Saraiva.
- Andrade, J. M. R., & de Barros Câmara, R. P. (2012). Mensuração da sustentabilidade empresarial: uma aplicação em hotéis localizados na via costeira da cidade de Natal/RN. *Revista Ambiente Contábil*, 4(2). 110-131. Recuperado em 14 janeiro, 2016 de <http://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/2142>
- Andrade, Maria M. de. (2010) *Introdução a metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação*. (10a ed.). São Paulo: Atlas.
- Attie, Willian. (2011) *Auditoria: Conceitos e aplicações* (6a ed.). São Paulo: Atlas.
- _____. (2012) *Auditoria Interna* (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- ATLAS.TI. **Software**. Disponível em: <www.atlasti.com>. Acesso em: 10 jun. 2016.
- Barboza, J. V. S., Leismann, E. L., & Johann, J. A. (2015). Sustentabilidade na Visão de Gestores de Micro e Pequenas Empresas da Região Oeste do Paraná. *Revista da Micro e Pequena Empresa*, 9(2), 17-29. Recuperado em 10 de fevereiro, 2016 de <http://www.faccamp.br/ojs/index.php/RMPE/article/view/706>.
- Bardin, L. (2004). *Análise de conteúdo* (3a ed.). (L. A. Reto & A. Pinheiro, Trad.). Lisboa: LDA.
- _____. (2010). *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70.
- Belfi, Thamiris G., Lima, Mayara C., Milagres, Paula F., Assis, Nayara F. S de., & Castilho, Rafael A. de A. (2014, novembro). Projeto de regularização e adequação ambiental de oficinas mecânicas. *Anais do V Congresso Brasileiro de Gestão Ambiental*, Belo Horizonte.

- MG, Brasil. Recuperado em 12 setembro, 2015, de <http://www.ibeas.org.br/congresso/Trabalhos2014/V-009.pdf>
- Bertolini, G. R. F., Brandalise, L. T., Rojo, C. A., & Lezana, Á. G. R. (2013). A viabilidade financeira no desenvolvimento de produtos ecológicos valorizados pelos consumidores. *Revista de Gestão e Projetos-GeP*, 4(3), 01-29. Recuperado em 23 dezembro, 2015 de <http://www.revistagep.org/ojs/index.php/gep/article/view/167>
- Benites, L. L. L., & Polo, E. F. (2013). A sustentabilidade como ferramenta estratégica empresarial: governança corporativa e aplicação do Triple Bottom Line na Masisa. *Revista de Administração da UFSM*, 6, 195-210. Recuperado em 20 outubro, 2105, de <http://cascavel.ufsm.br/revistas/ojs-2.2.2/index.php/reaufsm/article/view/8879>
- Bolsa de Mercadorias & Futuros Bovespa. (2015). *O valor do Índice de Sustentabilidade Empresarial*. Recuperado em 02 de outubro, 2015, de <http://www.bmfbovespa.com.br/pt-br/a-bmfbovespa/download/Pesquisa-O-Valor-do-ISE.pdf>
- _____. (2015). *Diretrizes de Governança Corporativa: Mecanismos de governança*. Recuperado em 12 de janeiro, 2016, de [http://ri.bmfbovespa.com.br/fck_temp/26_2/Diretrizes de Governanca Corporativa da B MFBOVESPA.pdf](http://ri.bmfbovespa.com.br/fck_temp/26_2/Diretrizes_de_Governanca_Corporativa_da_B_MFBOVESPA.pdf)
- Brandalise, L. T., Rojo, C. A., Mata, D. M. da., & Souza, A. F. de. (2012). Simulação de cenários e formulação de estratégias competitivas: o caso do Atacado Liderança. *Revista Gestão & Tecnologia*, 12(3), 223-257. Recuperado em 12 dezembro, 2015 de <http://revistagt.fpl.edu.br/get/article/view/464>.
- Caixe, D. F., & Krauter, E. (2014). Relação entre governança corporativa e valor de mercado: mitigando problemas de endogeneidade. *BBR-Brazilian Business Review*, 11(1), 96-117. Recuperado em 18 janeiro, 2016 de <http://www.redalyc.org/pdf/1230/123030015005.pdf>
- Calixto, L. (2013). A divulgação de relatórios de sustentabilidade na América Latina: um estudo comparativo. *Revista de Administração - RAUSP* 48(4), 828-842. Recuperado em 23 outubro, 2015, de <http://www.scielo.br/pdf/rausp/v48n4/15.pdf>
- Camargo, R. V. W., Camargo, R. D. C. C. P., Dutra, M. H., & Alberton, L. (2013). Produção Científica em Auditoria: uma Análise dos Estudos Acadêmicos Desenvolvidos no Brasil. *Contabilidade Vista & Revista*, 24(1), 84-111. Recuperado em 20 dezembro, 2015 de http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/download/1239/pdf_46
- Cantarino, A. A. A., Barata, M. M. D. L., & La Rovere, E. L. (2007). Indicadores de sustentabilidade empresarial e gestão estratégica. *Revista Pensamento Contemporâneo em Administração*, 1(1), 87-98. Recuperado em 15 janeiro, 2016 de <http://www.uff.br/pae/index.php/pca/article/view/157>.
- Carvalho, F. D. M., & Siqueira, J. D. (2005, outubro). Regulamentações brasileiras do balanço social. *Anais do V Congresso USP. de Iniciação Científica em Contabilidade*, São Paulo, SP. Brasil. Recuperado em 15 fevereiro, 2016 de www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos52005/248.pdf.

- Carvalho, Fernanda de Medeiros.(2007). *Análise da utilização de indicadores do Global Reporting Initiative (GRI) nos relatórios sociais em empresas latino americanas*. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis. Universidade Federal do Rio de Janeiro - Faculdade de Administração e Ciências Contábeis. Rio de Janeiro, RJ. Disponível: <http://www.sibi.ufrj.br/>.
- Castro, R. & Cattoni, A. (2014) *O mito do governo grátis: o mal das políticas econômicas ilusórias e as lições de 13 países para o Brasil mudar* (1ª ed.). Rio de Janeiro: Edições de Janeiro
- Chiachio, V. F. D. O., Da Silva, S. F., Reina, D., Reina, D. R. M., & Hehr, D. A. (2015, julho) Comitê De Auditoria: O Nível De Aderência Das Companhias Listadas Na Bm&Fbovespa Às Melhores Práticas De Governança Corporativa. *Anais do XIII Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade*, São Paulo, SP. Brasil. Recuperado em 15 janeiro, 2016 de <http://www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos152015/104.pdf>
- Cintra, Yara C. A. (2011) *A integração da sustentabilidade às práticas de controle gerencial das empresas no Brasil*. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. Disponível: www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/...07062011.../TESE_YCintra.pdf%20
- Claro, P. B., & Claro, D. P. (2014). Sustentabilidade estratégica: existe retorno no longo prazo?. *Revista de Administração*, 49(2), 291-306. Recuperado em 17 janeiro, 2016 de <http://www.scielo.br/pdf/rausp/v49n2/07.pdf>.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013). *Controle Interno*. Recuperado em 20 de janeiro, 2016, de http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downs/coso/COSO_ICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf
- Conselho Federal de Contabilidade. (2015.) *Resoluções, Ementas, Normas do CFC*. Recuperado em 20 setembro, 2015, de http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo
- Correa, J. C., Gonçalves, M. N., & de Oliveira Moraes, R. (2015). Disclosure Ambiental das Companhias do Setor de Petróleo, Gás e Biocombustíveis Listadas na BM&FBOVESPA: Uma Análise à Luz da Teoria da Legitimidade. *Revista de Gestão Ambiental e Sustentabilidade-GeAS*, 4(3), 139-154. Recuperado em 25 abril, 2016 de <http://www.revistageas.org.br/ojs/index.php/geas/article/view/254/pdf>.
- Cruz, C. V. O. A., & de Lima, G. A. S. F. (2010). Reputação corporativa e nível de disclosure das empresas de capital aberto no Brasil. *Revista Universo Contábil*, 6(1), 85-101. Recuperado em 10 abril, 2016, de <http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/838>.
- Deloitte Touche Tohmatsu (2015) *Transparência em movimento O atual estágio da Governança Corporativa no Brasil*. Recuperado em 18 janeiro, 2016 de <http://www2.deloitte.com/br/pt/misc/search.html#qr=Transpar%C3%Aancia%20em%20movimento%20O%20atual%20est%C3%A1gio%20da%20Governan%C3%A7a%20Corporativa%20no%20Brasil%20Pesquisa>

- Denzin, N. K., & Lincoln, Y. S. (2006) *O planejamento da pesquisa qualitativa: teorias e abordagens* (4a ed.). Porto Alegre: Artemed.
- Dias, Lidiane Nazaré da Silva. (2006). *Análise da utilização de indicadores do Global Reporting Initiative (GRI) nos relatórios sociais em empresas brasileiras*. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis. Universidade Federal do Rio de Janeiro - Faculdade de Administração e Ciências Contábeis. Rio de Janeiro, RJ. Disponível: <http://www.sibi.ufrj.br/>.
- Dias, Reinaldo. (2007) *Gestão Ambiental: Responsabilidade Social e Sustentabilidade*. (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Dias, Antonio C. G. (2009). *O Relato da Sustentabilidade Empresarial: práticas em Portugal*. Dissertação de mestrado, Universidade Aberta de Portugal, Portugal. Disponível: <http://repositorioaberto.uab.pt/handle/10400.2/1410>.
- Dias, Sérgio V. S. (2011) *Auditoria de Processos Organizacionais: Teoria, Finalidade, Metodologia de Trabalho e Resultados Esperados* (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Domenegueti, D., & Araújo, R. (2014) *A Sustentabilidade Como Ativo De Valor*. Recuperado em 10 janeiro, 2016, de <http://www.ideiasustentavel.com.br/2014/06/a-sustentabilidade-corporativa-como-ativo-de-valor/>
- Downey, H. K., & Ireland, R. D. (1979). *Quantitative versus qualitative: Environmental assessment in organizational studies*. Administrative Science Quarterly, 24(4), p. 630-637. Cornell University.
- Elkington, J. (2004). Enter the Triple Bottom Line. In A. Henriques & J. Richardson (Eds.). *The Triple Bottom Line: Does it All Add Up? Assessing the Sustainability of Business and CSR* (pp. 1-16). London: Earthscan Publications.
- Faria, R. C., Kniess, C. T., & Maccari, E. A. (2012). Sustentabilidade em grandes usinas hidrelétricas. *Revista de Gestão e Projetos-GeP*, 3(1), 225-251. Recuperado em 03 outubro, 2105, de <http://www.revistagep.org/ojs/index.php/gep/article/view/81>
- Farias, F. R. (2015, Outubro). Cooperativismo Agropecuário no Sul Do Brasil. *Anais do XV Encontro Nacional da ANPEGE*, Presidente Prudente. SP, Brasil. Recuperado em 20 janeiro, 2016, de <http://www.enanpege.ggf.br/2015/anais/arquivos/22/596.pdf>
- Federação das Indústrias do Estado do Paraná (2016). Desempenho Exportações do Paraná. Recuperado em 22 janeiro de [http://www.fiepr.org.br/para-empresas/estudos-economicos/uploadAddress/Comercio Exterior Paranaense 2015-12\[67171\].pdf](http://www.fiepr.org.br/para-empresas/estudos-economicos/uploadAddress/Comercio Exterior Paranaense 2015-12[67171].pdf)
- Frimesa, Cooperativa Central. (2016). Apresentação da empresa. Recuperado em 20 janeiro, 2016, de http://www.frimesa.com.br/br/frimesa_apresentacao.php
- _____. (2016). Unidades Industriais. Recuperado em 20 janeiro, 2016, de http://www.frimesa.com.br/br/frimesa_unidades.php.
- Froehlich, C. (2014). Sustentabilidade: dimensões e métodos de mensuração de resultados. *Desenvolve Revista de Gestão do Unilasalle*, 3(2), p-151. Recuperado em 20 de

- dezembro, 2015 de
<http://www.revistas.unilasalle.edu.br/index.php/desenvolve/article/view/1316>.
- Garcia, R. L. M., Peleias, I. R., & Peters, M. R. S. (2014, julho). A Teoria da Legitimidade e as Práticas de Evidenciação da Norma ISO 14001 por Empresas Brasileiras. Anais do XIV Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, São Paulo. SP, Brasil. Recuperado em 04 maio, 2016 de
<http://www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos142014/255.pdf>.
- Gil, A. C. (2008) *Métodos e Técnicas de pesquisa social* (6a ed.). São Paulo: Atlas.
- _____. (2010). *Como elaborar projetos de pesquisa*. (5a. ed). São Paulo: Atlas.
- Global Institute of Internal Auditors. (2015). *Global Pulse of Internal Audit Report Portuguese*. Recuperado em 15 janeiro, 2016, de
<https://global.theiia.org/translations/Pages/Portuguese-Translations.aspx>
- Global Reporting Initiative. (2011). *Diretrizes para Relatório de Sustentabilidade*. Recuperado em 02 janeiro, 2016, de
<https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Brazilian-Portuguese-G3.1.pdf>
- _____. (2013). *Diretrizes para Relatório de Sustentabilidade*. Recuperado em 18 de janeiro, 2016, de <https://www.globalreporting.org/standards/g4/Pages/default.aspx>
- Godoy, Arilda S. (1995) Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. *Revista de Administração de Empresas*, 35(2), 57-63. Recuperado em 21 de setembro, 2015, de
<http://rae.fgv.br/rae/vol35-num2-1995/introducao-pesquisa-qualitativa-suas-possibilidades>
- Godoy, Arilda S. (1995) A pesquisa qualitativa tipos fundamentais. *Revista de Administração de Empresas*, 35(3), 20-29. Recuperado em 21 de setembro, 2015, de
<http://rae.fgv.br/rae/vol35-num2-1995/introducao-pesquisa-qualitativa-suas-possibilidades>
- Gomes, F. P., & Tortato, U. (2011). Adoção de práticas de sustentabilidade como vantagem competitiva: evidências empíricas. *Revista Pensamento Contemporâneo em Administração*, 5(2), 33-49, Recuperado em 12 setembro, 2015, de
<http://www.spell.org.br/documentos/ver/30891/adocao-de-praticas-de-sustentabilidade-como-vantagem-competitiva-evidencias-empiricas>.
- Gramling, A. A., Rittenberg, L. E., & Johnstone, K. M. (2012), *Auditoria* (7a ed., Antonio Zoratto Sanvicente, Trad.) São Paulo: Cengage Learning.
- Instituto dos Auditores Internos do Brasil. (2015). *Práticas para o Exercício Profissional da Auditoria Interna—Estrutura Geral*. Recuperado em 17 de janeiro, 2016, de
<http://www.iiabrasil.org.br/new/>
- Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (2009). *A Prática da Sustentabilidade: Desafios vividos por agentes da Governança Corporativa*. Recuperado em 16 janeiro, 2016 de http://www.ibgc.org.br/userfiles/files/1_Pratica_da_Sustentabilidade.pdf
- _____. (2015). Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa (5a ed.). Recuperado em 19 janeiro, 2016 de
[http://www.ibgc.org.br/userfiles/2014/files/codigoMP_5edicao_baixa\[1\].pdf](http://www.ibgc.org.br/userfiles/2014/files/codigoMP_5edicao_baixa[1].pdf)

- Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis. *Investigação de fraude montadora alemã*. Recuperado em 07 de janeiro, 2016, de <http://www.ibama.gov.br/publicadas/ibama-notifica-montadora-alema-a-prestar-esclarecimentos-sobre-fraude-apontada-nos-eua>.
- Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social (2016). *Diretrizes GRI – Empresas*. Recuperado em 16 Dezembro 2015 de <http://www3.ethos.org.br/categoria/documentos/>
- Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico Social (2016). *Paraná lidera exportações das cooperativas brasileiras*. Recuperado em 23 janeiro, 2016, de http://www.ipardes.pr.gov.br/index.php?pg_conteudo=1&cod_noticia=734.
- Iudícibus, Sérgio de. (2010) Teoria da Contabilidade (10a ed.). São Paulo: Atlas.
- Jamali, D. (2008). A stakeholder approach to corporate social responsibility: A fresh perspective into theory and practice. *Journal of business ethics*, 82(1), 213-231.
- Jesus, S. M. de., & Alberton, L. (2007). O processo de implementação da governança corporativa nas empresas de capital aberto: um estudo com ênfase na auditoria. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 4(8), 67-84. Recuperado em 23 de fevereiro, 2016 de <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/5051>.
- Joshi, Satish., & Li, Yue. (2016). What Is Corporate Sustainability and How Do Firms Practice It? A Management Accounting Research Perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 2(28), 1-11. Recuperado em 12 junho, 2016 de <http://aaajournals.org/doi/pdf/10.2308/jmar-10496>.
- Kneipp, J. M., Gomes, C. M., Bichueti, R. S., & Maccari, E. A. (2012). Gestão para a sustentabilidade em empresas do setor mineral. *Revista de Ciências de Administração*, 14(33), 52-67. Recuperado em 13 janeiro, 2016 de <http://www.spell.org.br/documentos/ver/7919/gestao-para-a-sustentabilidade-em-empresas-do-setor-mineral>.
- Leal, Carlos E. (2009). A era das organizações sustentáveis. *Revista Eletrônica Novo Enfoque*, 8(8), 1-11. Recuperado em 22 setembro, 2015, de <http://www.castelobranco.br/sistema/novoenfoque/files/08/04.pdf>.
- Lélis, D. L. M., & Pinheiro, L. E. T. (2012). Percepção de Auditores e Auditados sobre as Práticas de Auditoria Interna em uma Empresa do Setor Energético. *Revista Contabilidade & Finanças*, 23(60), 2012. Recuperado em 30 de dezembro, 2015 de <http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/53076>
- Lerípio, A. A., & Campos, L. M. S. (2009). *Auditoria ambiental: uma ferramenta de gestão*. São Paulo: Atlas.
- Lira, S. H., & Fraxe, T. D. J. P. (2014). O percurso da sustentabilidade do desenvolvimento: aspectos históricos, políticos e sociais. *Revista Monografias Ambientais*, 13(2), 3172-3182. Recuperado em 16 janeiro, 2016 de <http://cascavel.ufsm.br/revistas/ojs-2.2.2/index.php/remoa/article/view/12618>.
- Luca, M. M. M. de, Martins, L. C., Maia, A. B. G. R., & Coelho, A. C. D. (2010). Os mecanismos de Auditoria evidenciados pelas empresas listadas nos níveis diferenciados de

- Governança Corporativa e no Novo Mercado da Bovespa. *Contabilidade Vista & Revista*, 21(1), 101-130. Recuperado em 15 janeiro, 2016 de <http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/817>
- Luiz, L. C., Alberton, L., da Rosa, F. S., & Pfitscher, E. D. (2014). Inclusão de Práticas Ambientais nas Auditorias Realizadas no Âmbito de uma Instituição Federal de Educação. *Revista de Gestão Ambiental e Sustentabilidade: GeAS*, 3(2), 92-112.
- Maia, A. G; Pires, P. S. Uma compreensão da sustentabilidade por meio dos níveis de complexidade das decisões organizacionais. *RAM - Revista de Administração Mackenzie*, 12, (3), 177-206. Recuperado em 17 janeiro, 2016 de <http://www.scielo.br/pdf/ram/v12n3/a08v12n3.pdf>.
- Malacrida, M. J. C., & Yamamoto, M. M. (2006). Governança corporativa: nível de evidenciação das informações e sua relação com a volatilidade das ações do Ibovespa. *Revista contabilidade e finanças*, 17, 65-79. Recuperado em 20 abril, 2016 de <http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34196/36928>.
- Mangueira, F. O. (2014). *Os efeitos da gestão ambiental no desempenho organizacional de oficinas de reparação automotiva no município de SP*. Dissertação de mestrado, Universidade Nove de Julho, São Paulo, SP, Brasil. Disponível: . <https://repositorio.uninove.br/xmlui/handle/123456789/874>.
- Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (2016). *Exportação do agronegócio*. Recuperado 10 de setembro, 2016, de <http://www.agricultura.gov.br/internacional/noticias/2016/10/balanca-do-agronegocio-tem-superavit-de-uss-57-bi-no-acumulado-do-ano>.
- Martens, Mau L., Nadae, Jeniffer de., & Carvalho, Marli M. (2014). A relação entre empresas com certificações socioambientais e empresas com certificação de qualidade. *Revista de Gestão Ambiental e Sustentabilidade*, 3(3), 1-18, Recuperado em 13 janeiro, 2016, de <http://www.revistageas.org.br/ojs/index.php/geas/article>.
- Martins, Andrade de G., & Pelissaro, J. (2005). On concepts, definitions and constructs in accounting make-to-order: an exploratory study. *BASE-Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 2(2), 78-84. Recuperado em 20 janeiro, 2016, de <http://revistas.unisinos.br/index.php/base/article/view/6215>.
- Martini, Luiz C. Junior. (2013) *Análise da Transparência Corporativa através dos Relatórios de Sustentabilidade com base na Global Reporting Initiative de Empresas do Setor Brasileiro de Energia Elétrica*. Tese de Doutorado, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, RJ, Brasil. Disponível em: http://bdtd.ibict.br/vufind/Record/UERJ_303e8a5bc82bc3f67ab051813e876fe3.
- Martins, M. M. C., Protil, R. M., & Oliveira, S. L.D (2011). Utilização do benchmarking na gestão estratégica das cooperativas agroindustriais paranaenses. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 4(10), 127-151. Recuperado em 12 janeiro, 2016, de <http://www.revistas.usp.br/rco/article/viewFile/34780/37518>.
- Martins, O. S., Paulo, E., & Girão, L. F. A. P. (2016).). Preço da ação, disclosure e assimetria de informação: o caso OGX. *Revista Universo Contábil*, 12(1), 06-24.

- Recuperado em 12 abril, 2016, de http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/4832/pdf_1.
- Melo, M. M. D. de. (2014). *Divulgação de informações da sustentabilidade empresarial e sua relação com os investimentos socioambientais e a governança corporativa das empresas listadas no índice de sustentabilidade empresarial (ISE) da BM&FBOVESPA*. Dissertação de mestrado, Natal, RN, Brasil. Disponível: <https://www.revistas.unijui.edu.br/index.php/desenvolvimentoemquestao/article/view/308>
- Melo, P. T. N. B. (2013). Indicadores da Dimensão Institucional do Desenvolvimento Sustentável e os Objetivos da Rio+ 20. *Revista Desenvolvimento em Questão*, 11(23), 74-117. Recuperado em 16 janeiro, 2016 de: <https://www.revistas.unijui.edu.br/index.php/desenvolvimentoemquestao/article/view/308>
- Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio (2016). *Evolução do comércio e indústria*. Recuperado 06 de julho, 2016, de <http://www.desenvolvimento.gov.br/arquivo/secex>
- Ministério do Trabalho e Emprego (2016). *Mercado de Trabalho brasileiro*. Recuperado em 20 de janeiro, 2016, de <http://www.mte.gov.br/component/content/article?id=1479>
- Morais, D. O. C. de., Oliveira, N. Q. da S., & Souza, E. M. de. (2014) As Práticas de Sustentabilidade Ambiental e Suas Influências na Nova Formatação Institucional das Organizações. *Revista de Gestão Ambiental e Sustentabilidade-GeAS* 3(3), 90-106. Recuperado em 18 janeiro, 2016 de www.revistageas.org.br/ojs/index.php/geas/article/view/108
- Morais, Maria Georgina da Costa T. (2008, agosto) A importância da Auditoria Interna para a Gestão: *Anais do 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade Gramado*, Gramado. RS, Brasil. Recuperado em 05 setembro, 2015, de http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/570.pdf.
- Mussoi, A., & Van Bellen, H. M. (2010). Evidenciação ambiental: uma comparação do nível de evidenciação entre os relatórios de empresas brasileiras. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 4(9), 55-78. Recuperado em 17 março, 2016 de <http://www.revistas.usp.br/rco/article/view/34767>.
- Organisation for Economic Co-Operation and Development (2015). *Principles of Corporate Governance*. Recuperado em 10 janeiro, 2016 de <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2615021e.pdf?expires=1452704722&id=id&accname=guest&checksum=4A7346F37852ABDC155DC8A277E2A736>.
- Organização das Cooperativas Brasileiras. (2016) História do Cooperativismo. Recuperado em 17 de janeiro, 2016, de <http://www.ocb.org.br/SITE/ocb/index.asp>
- Organização e Sindicato das Cooperativas do Estado do Paraná. (2015). *O cooperativismo no Paraná*. Recuperado em 17 de outubro, 2015, de <http://www.paranacooperativo.coop.br/ppc/index.php/sistema-ocepar/2011-12-05-11-29-42/2011-12-05-11-42-54>.

- _____. (2015). Princípios do cooperativismo no Paraná. Recuperado em 17 de outubro, 2015, de <http://www.paranacooperativo.coop.br/ppc/index.php/sistema-ocepar/2011-12-05-11-29-42/2011-12-05-11-44-19>.
- Organização das Nações Unidas. (2015). *Os objetivos do milênio*. Recuperado em 17 de setembro, 2015, de <http://www.objetivosdomilenio.org.br/>.
- _____. (2015). Marcos da *Evolução do Desenvolvimento Sustentável*. Recuperado em 20 dezembro, 2015 de <https://nacoesunidas.org/acao/meio-ambiente/>.
- _____. (2016). *The international Year Cooperatives 2012*. Recuperado em 22 janeiro, 2016 de <http://social.un.org/coopsyear/>.
- Oro, I. M., Renner, S., & Braun, M. (2013). Informações de natureza socioambiental: análise dos balanços sociais das empresas integrantes do Índice de Sustentabilidade Empresarial da BM&FBOVESPA. *Revista de Administração da UFSM*, 6, 247-262. Recuperado em 12 Maio, 2016 de <https://periodicos.ufsm.br/reaufsm/article/view/8892/pdf>.
- Paiva, E. L., de Carvalho Jr, J. M., & Fensterseifer, J. E. (2009). *Estratégia de produção e de operações: conceitos, melhores práticas, visão de futuro*. (2ª ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Parra Filho, Domingos., & Santos, João A. (2002). *Metodologia Científica* (5a ed.). São Paulo: Futura.
- Pedron, Angela P.B. (2014). *Estudo sobre o impacto da evidenciação de informações ambientais na rentabilidade e valor das empresas listadas na BM&FBOVESPA*. Dissertação de mestrado, São Leopoldo, PA, Brasil. Universidade do Vale do Rio dos Sinos –UNISINOS, São Leopoldo, RS, Brasil,. Disponível: <http://www.repositorio.jesuita.org.br/handle/UNISINOS/3303>.
- Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional. (2015). *Auditoria Interna*. Recuperado em 26 setembro, 2015, de <http://cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=nbct12ind>
- Prahalad, C. K. & Hamel, G. (1990). The core competence of the corporation. *Harvard Business Review*. 68 (3), 79-91.
- Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2009). Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In I. M. Beuren, (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. (3a ed., cap. 3, pp. 77-97). São Paulo: Atlas.
- Reis, S. G., Cintra, Y. C., de Souza Ribeiro, M., & Dibbern, B. R. S. (2015). Qualidade da divulgação socioambiental: um estudo sobre a acurácia das informações contábeis nos relatórios de sustentabilidade. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 12(25), 67-94. Recuperado em 12 Fevereiro, 2016 de <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2015v12n25p67>.
- Ribeiro, A. M., Nascimento, L. F., & Van Bellen, H. M. (2009). Evidenciação ambiental: análise comparativa multissetorial entre Brasil, Estados Unidos e Inglaterra. *Contextus*, 7(1). Recuperado em 19 abril, 2016 de <http://200.129.29.202/index.php/contextus/article/view/616/597>.

- Ribeiro, H. C. M. (2015). Análise Das Pesquisas Sobre Auditoria Publicadas Em Periódicos Brasileiros. *Advances In Scientific And Applied Accounting*, 8(1), 088-112. Recuperado em 21 janeiro, 2016 de <http://asaa.anpcont.org.br/index.php/asaa/article/view/210>
- Rocha, Adilson C., Gomes, Claudia M., Kneipp, Jordana M., & Camargo, Caroline R. (2015) Gestão sustentável da cadeia de suprimentos e desempenho inovador: um estudo multicaso no setor mineral brasileiro. *Revista e Administração e Inovação*, 12, 291-314, Recuperado em 11 outubro, 2015, de <http://www.spell.org.br/documentos/ver/36669/gestao-sustentavel-da-cadeia-de-suprimentos-e-desempenho-inovador--um-estudo-multicase-no-setor-mineral-brasileiro->.
- Roesch, Sylvia M. A. (2010). *Projetos de estágio e de pesquisa em administração: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudo de caso* (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Rosa, P.S. (2008). *Risco Operacional e Governança em Processos de Tecnologia da Informação de Organizações de Alta Confiabilidade: Estudo No Banco Central Do Brasil*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal Do Paraná – Curitiba, PR, Brasil. Disponível: <http://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/15156/Disserta%E7%E3o%20Paulo%20>
- Rover, S., Borba, J. A., & Murcia, F. D. R. (2009). Características do *disclosure* ambiental de empresas brasileiras potencialmente poluidoras: análise das demonstrações financeiras e dos relatórios de sustentabilidade do período de 2005 a 2007. *Revista Contextus*, 7(1). Recuperado em 22 abril, 2016, de <http://200.129.29.202/index.php/contextus/article/view/617/598>.
- Savitz, Andrew. W. & Weber, Karl. (2007). *A empresa sustentável: o verdadeiro sucesso é o lucro com responsabilidade social e ambiental*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Schultz, C. A., de Oliveira Marques, T., Murcia, F. D. R., & Hofer, E. (2013). Disclosure voluntário de informações ambientais, econômicas e sociais em cooperativas do setor agropecuário. *TPA-Teoria e Prática em Administração*, 2(2), 56-77. Recuperado em 23 de janeiro, 2016 de <http://periodicos.ufpb.br/index.php/tpa/article/view/12314>.
- Shigunov, A. Neto., Campos, L. S., & Shigunov, T., (2009). *Fundamentos da Gestão Ambiental*. (1a ed.). Rio de Janeiro: Editora Ciência Moderna.
- Siqueira, Luciana C. (2011) *Conselho fiscal e auditoria em cooperativas agropecuárias: uma análise sobre a adoção de práticas de monitoramento*. Dissertação de mestrado, Universidade de São Paulo. Disponível: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96133/tde-17012012-155042/pt-br.php>
- Silva, J. F., Silva, M. F. O., & da Motta, L. F. J. (2012). A vantagem competitiva das nações e a vantagem competitiva das empresas: o que importa na localização. *Revista de Administração Pública*, 46(3), 701-20, Recuperado em 12 janeiro, 2016, de <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/7107/5658>.
- Silva, A. M. C., Braga, E. C., & da Costa Laurencel, L. (2009). A corrupção em uma Abordagem Econômico-Contábil e o Auxílio da Auditoria como Ferramenta de Combate. *Contabilidade Vista & Revista*, 20(1), 95-117. Recuperado em 21 janeiro, 2016 de <http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/viewFile/575/389>

- Sousa, D. N. D., Amodeo, N. B. P., Macedo, A. D. S., & Milagres, C. S. F. (2014). A comunicação na articulação agroindustrial entre uma cooperativa central, suas cooperativas singulares e cooperados. *Revista de Economia e Sociologia Rural*, 52(3), 495-514. Recuperado em 19 janeiro, 2016 de <http://www.revistasober.org/pt/busca.php>
- Souza, M. D., & Ribeiro, H. C. M. (2013). Sustentabilidade ambiental: uma meta-análise da produção brasileira em periódicos de administração. *Revista de Administração Contemporânea*, 17(3), 2013. Recuperado em 18 janeiro, 2016, de <http://www.scielo.br/pdf/rac/v17n3/a07v17n3>
- Souza, U. R. D., Braga, M. J., & Ferreira, M. A. M. (2011). Fatores associados à eficiência técnica e de escala das cooperativas agropecuárias paranaenses. *Revista de Economia e Sociologia Rural*, 49(3), 573-597. Recuperado em 19 janeiro, 2016 de <http://www.revistasober.org/pt/busca.php>
- Strauss, A. L., & Corbin, J. (2008). *Pesquisa qualitativa: técnicas e procedimentos para o desenvolvimento de teoria fundamentada*. (2a ed.). Porto Alegre: Artmed.
- Tachizawa, T. (2011). *Gestão Ambiental e Responsabilidade Social Corporativa: estratégias de negócios focadas na realidade brasileira*. (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Tachizawa, T., & Andrade, R. O. B. D. (2008). Gestão socioambiental: um modelo de monitoramento ambiental e da sustentabilidade empresarial. *Revista Angrad*, 9(4), 495-517. Recuperado em 12 de janeiro, 2016, de http://www.old.angrad.org.br/_resources/_circuits/edition/edition_36.pdf.
- United States Environmental Protection Agency (2015) *The case of environmental fraud Volkswagen*. Recuperado em 05 outubro, 2015, de <http://www.epa.gov/vw>.
- Van Bellen, H. M. (2010). As dimensões do desenvolvimento: um estudo exploratório sob a perspectiva das ferramentas de avaliação. *Revista de Ciências da Administração*, 12(27), 143-168. Recuperado em 16 janeiro, 2016 de <https://periodicos.ufsc.br/index.php/adm/article/view/2175-8077.2010v12n27p143>.
- Vasconcelos, S. S., & Normanha, M. A., Filho. (2014). Vantagem competitiva com a prática da responsabilidade social e sustentabilidade?. *Revista Ciências Administrativas*, 17(1). Recuperado em 12 janeiro, 2016, de <http://ojs.unifor.br/index.php/rca/article/view/3238/pdf>
- Vesco, D. G. D., Tarifa, M. R., Pacheco, V., & Dall Asta, D. (2014). Cadeia de Valores na Gestão de Custos: Uma Análise Estratégica em Cooperativas Agropecuárias Paranaenses. *Revista Ibero-Americana de Estratégia*, 13(2), 83. Recuperado em 25 de janeiro, 2016 de <http://www.spell.org.br/documentos/ver/32286/cadeia-de-valores-na-gestao-de-custos--uma-analise-estrategica-em-cooperativas-agropecuarias-paranaenses>.
- Vilela, V. A (2012). *Auditorias Como Garantia De Sustentabilidade Dada Aos Stakeholders: Possibilidades E Limites*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal do Rio de Janeiro, RJ, Brasil. Disponível: http://ufrrj.br/60/teses/coppe_m/VivianeDeAquinoVilela.pdf
- Walter, S. A., & Bach, T. M. (2015). Adeus Papel, Marca-Textos, Tesoura e Cola: Inovando o Processo de Análise de Conteúdo por Meio do Atlas.TI. *Administração: Ensino e Pesquisa*, 16(2), 275-308. Recuperado em 20 dezembro, 2015, de

<http://www.spell.org.br/documentos/ver/37427/adeus-papel--marca-textos--tesoura-e-cola--inovando-o-processo-de-analise-de-conteudo-por-meio-do-atlas-ti>

Wanderley, Carlos A. N. (2011). *Auditoria*. Rio de Janeiro: Ferreira.

Wernli, N. S. (2013). *A importância da auditoria interna para as organizações*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS, Brasil. Disponível: <http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/87329>

World Business Council For Sustainable Development. (2010). *Vision 2050: The New Agenda For Business*. Recuperado em 22 setembro, 2015, de <http://www.wbcsd.org/pages/edocument/edocumentdetails.aspx?id=219>

Williams, C. (2010). *Administração: uma abordagem inovadora para ensinar e aprender*. São Paulo: Cengage Learning.

Whittington, R. (2004). Estratégia após o modernismo: recuperando a prática. *RAE-revista de administração de empresas*, 44(4), 44-53. Recuperado em 14 janeiro, 2016, de <http://www.spell.org.br/documentos/ver/11021/estrategia-apos-o-modernismo--recuperando-a-pratica>

Yoshitake, M., do Prado Gusmão, J. A., & Fraga, M. S. (2015). Auditoria baseada em risco de penalidades tributárias em ambiente de sistemas de informação. *Revista de Tecnologia Aplicada*, 3(3), 3-12. Recuperado em 11 janeiro, 2016, de <http://www.faccamp.br/ojs/index.php/RTA/article/view/793>

Anexo I

GRI4 - INDICADORES DE PERFIL DO RELATÓRIO DE GESTÃO		
ESTRATÉGIA E ANÁLISE		
G41	Essencial	Apresente uma declaração do principal tomador de decisão da organização (por exemplo: diretor-presidente, presidente do conselho de administração ou cargo equivalente) sobre a relevância da sustentabilidade para a organização e sua estratégia de sustentabilidade.
CATEGORIA: ECONÔMICO		
ASPECTO: DESEMPENHO ECONÔMICO		
G4-EC1		Valor econômico direto gerado e distribuído
G4-EC2		Implicações financeiras e outros riscos e oportunidades para as atividades da organização em decorrência de mudanças climáticas.
G4-EC3		Cobertura das obrigações previstas no plano de pensão de benefício definido da organização.
G4-EC4		Ajuda financeira significativa recebida do governo.
ASPECTO: PRESENÇA NO MERCADO		
G4-EC5		Variação da proporção do salário mais baixo, discriminado por gênero, comparado ao salário-mínimo local em unidades operacionais importantes.
G4-EC6		Proporção de membros da alta direção contratados na comunidade local em unidades operacionais
ASPECTO: IMPACTOS ECONOMICOS INDIRETOS		
G4-EC7		Desenvolvimento e Impacto de investimentos em infraestrutura e serviços oferecidos
G4-EC8		Impactos econômicos indiretos significativos, inclusive a extensão dos impactos
ASPECTO: PRÁTICAS DE COMPRA		
G4 – EC9		Proporção de gestos com fornecedores locais em unidades operacionais
CATEGORIA: AMBIENTAL		
ASPECTO: MATERIAL		
G4-EN1		Materiais usados, discriminados por peso ou volume
G4-EN2		Percentual de materiais usados provenientes de reciclagem
ASPECTO: ENERGIA		
G4-EN3		Consumo de energia dentro da organização.
G4 –EN4		Consumo de energia fora da organização
G4-EN5		Intensidade energética.
G4-EN6		Redução do consumo de energia.
G4-EN7		Redução nos requisitos de energia relacionados a produtos e serviços
ASPECTO: ÁGUA		
G4-EN8		Total de retirada de água por fonte.
G4-EN9		Fontes hídricas significativamente afetadas por retirada de água.
G4-EN10		Percentual e volume total de água reciclada e reutilizada.
ASPECTO: BIODIVERSIDADE		
G4-EN11		Unidades operacionais próprias, arrendadas ou administradas dentro de áreas protegidas.
		Continua

Continuação			
G4-EN12		Descrição dos impactos significativos de atividades, produtos e serviços sobre a biodiversidade.	
G4-EN13		Habitats Protegidos ou restaurados	
G4-EN14		Número de espécies incluídas nas listas nacionais de conservação com habitats em áreas afetadas	
ASPECTO: EMISSÕES			
G4-EN15		Emissões diretas de gases de efeito estufa (GEE) (escopo 1).	
G4-EN16		Emissões indiretas de gases de efeito estufa (GEE) provenientes da aquisição de energia (escopo 2).	
G4-EN17		Outras emissões indiretas de gases de efeito estufa	
G4-EN18		Intensidade de emissões de gases de efeito estufa (GEE).	
G4-EN19		Redução de emissões de gases de efeito estufa (GEE).	
G4-EN20		Emissões de substâncias que destroem a camada de ozônio	
G4-EN21		Emissões de NOx SOx e Outras emissões atmosféricas significativas	
ASPECTO: EFLUENTES E RESÍDUOS			
G4-EN22		Descarte total de água discriminado por qualidade e destinação.	
G4-EN23		Peso total de resíduos discriminado por tipo e método de disposição.	
G4-EN24		Número total e volume de vazamentos significativos.	
G4-EN25		Peso de resíduos transportados, importados, exportados ou tratados considerados perigosos	
G4-EN26		Identificação, tamanho, status, proteção e valor da biodiversidade de corpos d'água afetados por descartes e drenagem de água realizados pela organização	
ASPECTO: PRODUTOS E SERVIÇOS			
G4-EN27		Extensão da mitigação de impactos ambientais de produtos e serviços	
G4-EN28		Percentual de produtos e suas embalagens recuperados em relação ao total de produtos vendidos	
ASPECTO: CONFORMIDADE			
G4-EN29		Valor monetário de multas significativas e número total de sanções não monetárias aplicadas em não conformidade com a leis e regulamentos ambientais	
ASPECTO: TRANSPORTE			
G4-EN30		Impactos ambientais significativos decorrentes do transporte de produtos e outros bens materiais usados nas operações da organização, bem como de transporte de seus empregados	
ASPECTO: GERAL			
G4-EN31		Total de investimentos e gastos com proteção ambiental discriminado por tipo.	
ASPECTO: AVALIAÇÃO AMBIENTAL DE FORNECEDORES			
G4-EN32		Percentual de novos fornecedores selecionados com base em critérios ambientais.	
G4-EN33		Impactos ambientais negativos significativos reais e potenciais na cadeia de fornecedores e medidas tomadas a esse respeito.	
ASPECTO: MECANISMOS DE QUEIXAS E RECLAMAÇÕES RELACIONADAS A IMPACTOS AMBIENTAIS			
G4-EN34		Número de queixas e reclamações relacionadas a impactos ambientais protocoladas, processadas, e solucionadas por meio de mecanismo formal	
CATEGORIA: SOCIAL			
Categoria: Práticas trabalhistas e trabalho decente			
ASPECTO: EMPREGO			
G4-LA1		Número total e taxas de novas contratações de empregados e rotatividade por faixa etária, gênero e região.	
G4-LA2		Benefícios concedidos a empregados de tempo integral que não são oferecidos a empregados temporários, ou regime de meio período por unidades operacionais importantes.	
G4-LA3		Taxas de retorno ao trabalho e retenção após licença-maternidade/paternidade discriminadas por gênero.	
ASPECTO: RELAÇÕES TRABALHISTAS			
G4-LA4		Prazo mínimo de notificação sobre mudanças operacionais e se elas são especificadas em acordo de negociação coletiva	
ASPECTO: SAÚDE E SEGURANÇA NO TRABALHO			
G4-LA5		Percentual da força de trabalho representada em comitês formais de saúde e segurança, compostos por empregados de diferentes níveis hierárquicos, que ajudam a monitorar e orientar programas de saúde e segurança no trabalho.	

G4-LA6		Tipos e taxas de lesões, doenças ocupacionais, dias perdidos, absenteísmo e número de óbitos relacionados ao trabalho discriminados por região e gênero.
G4-LA7		Empregados com alta incidência ou alto risco de doenças relacionadas à sua ocupação.
G4-LA8		Tópicos relativos a saúde e segurança cobertos por acordos formais com sindicatos.
ASPECTO: TREINAMENTO E EDUCAÇÃO		
G4-LA9		Número médio de horas de treinamento por ano, por empregado, discriminado por gênero e categoria funcional.
G4-LA10		Programas de gestão de competências e aprendizagem contínua que contribuem para a continuidade da empregabilidade dos funcionários em período de preparação para a aposentadoria.
G4-LA11		Percentual de empregados que recebem regularmente análises de desempenho e de desenvolvimento de carreira discriminado por gênero e categoria funcional.
ASPECTO: DIVERSIDADE E IGUALDADE DE OPORTUNIDADES		
G4-L12		Composição dos grupos responsáveis pela governança e discriminação de empregados por categoria, de acordo com gênero, faixa etária minorias e outros indicadores de diversidade.
ASPECTO: IGUALDADE DE REMUNERAÇÃO ENTRE MULHERES E HOMENS		
G4-L13		Razão matemática do salário e remuneração entre mulheres e homens, discriminada por categoria
ASPECTO: AVALIAÇÃO DE FORNECEDORES EM PRÁTICAS TRABALHISTAS		
G4-LA14		Percentual de novos fornecedores selecionados com base em critérios relativos a práticas trabalhistas.
G4-LA15		Impactos negativos significativos reais e potenciais para as práticas trabalhistas na cadeia de fornecedores e medidas tomadas a esse respeito.
ASPECTO: MECANISMOS DE QUEIXAS E RECLAMAÇÕES RELACIONADAS A PRÁTICAS TRABALHISTAS		
G4-LA16		Numero de queixas e reclamações relacionadas a prática trabalhista, registradas e formalizadas
CATEGORIA: DIREITOS HUMANOS		
ASPECTO: INVESTIMENTOS		
G4-HR1		Número total e percentual de acordos e contratos de investimentos significativos que incluem cláusulas de direitos humanos ou que foram submetidos à avaliação referente a direitos humanos.
G4-HR2		Número total de horas de treinamento de empregados em políticas de direitos humanos relevantes para a organização, incluindo o percentual de empregados treinados.
ASPECTO: NÃO DISCRIMINAÇÃO		
G4-HR3		Número total de discriminação e medidas corretivas tomadas
ASPECTO: LIBERDADE DE ASSOCIAÇÃO E NEGOCIAÇÃO COLETIVA		
G4-HR4		Operações e fornecedores identificados em que o direito de exercer a liberdade De associação e a negociação coletiva possa estar sendo violado ou haja risco Significativo e as medidas tomadas para apoiar esse direito
ASPECTO: TRABALHO INFANTIL		
G4-HR5		Operações e fornecedores identificados como de risco para a ocorrência de casos de trabalho infantil e medidas tomadas para contribuir para a efetiva erradicação do trabalho infantil.
ASPECTO: TRABALHOS FORÇADO OU ANÁLOGO AO ESCRAVO		
G4-HR6		Operações e fornecedores identificados como de risco significativo para a ocorrência de trabalhos forçado ou análogo ao escravo e medidas tomadas para contribuir para a eliminação de todas as formas de trabalhos forçado ou análogo ao escravo.
ASPECTO: PRÁTICAS DE SEGURANÇA		
G4-HR7		Percentual do Pessoal de segurança que recebeu treinamento nas políticas da organização relativos a direitos humanos que sejam relevantes às operações.
ASPECTO: DIREITOS DOS POVOS INDÍGENAS E TRADICIONAIS		
G4-HR8		Número total de casos de violação de direitos de povos indígenas e tradicionais e medidas tomadas a esse respeito.
ASPECTO: AVALIAÇÃO		
G4-HR9		Numero total e percentual de operações submetidas a análises ou avaliações de direitos humanos de impactos relacionados a direitos humanos
ASPECTO: AVALIAÇÃO DE FORNECEDORES EM DIREITOS HUMANOS		
G4-HR10		Percentual de novos fornecedores selecionados com base em critérios relacionados a direitos humanos.
G4-HR11		Impactos negativos significativos reais e potenciais em direitos humanos na cadeia de fornecedores e medidas tomadas a esse respeito.

ASPECTO: MECANISMOS DE QUEIXAS E RECLAMAÇÕES RELACIONADAS A DIREITOS HUMANOS		
G4-HR12		Número de queixas e reclamações relacionadas a impactos em direitos humanos registradas, processadas e solucionadas por meio de mecanismo formal.
CATEGORIA: SOCIEDADE		
ASPECTO: COMUNIDADES LOCAIS		
G4-SO1		Percentual de operações com programas implementados de engajamento da comunidade local, avaliação de impactos e desenvolvimento local.
G4-SO2		Operações com impactos negativos significativos reais e potenciais nas comunidades locais.
ASPECTO: COMBATE A CORRUPÇÃO		
G4-SO3		Número total e percentual de operações submetidas a avaliações de riscos relacionados a corrupção e os riscos significativos identificados.
G4-SO4		Comunicação e treinamento em políticas e procedimentos de combate a corrupção.
G4-SO5		Casos confirmados de corrupção e medidas tomadas.
ASPECTO: POLÍTICAS PÚBLICAS		
G4-SO6		Valor total de contribuições financeiras para políticos e partidos políticos e discriminado por país e destinatário/beneficiário.
ASPECTO: CONCORRENCIAL DESLEAL		
G4-SO7		Numero total de ações judiciais movidas por concorrência desleal, práticas de truste e monopólios
ASPECTO: CONFORMIDADE		
G4-SO8		Valor monetário de multas significativas e número total de sanções não monetárias aplicadas em não conformidade com as leis de concorrência desleal
ASPECTO: AVALIAÇÃO DE FORNECEDORES EM IMPACTOS NA SOCIEDADE		
G4-SO9		Percentual de novos fornecedores selecionados com base em critérios relativos a impactos na sociedade
G4-S10		Impactos negativos significativos reais e potenciais da cadeia de fornecedores na Sociedade e medidas tomadas a esse respeito
ASPECTO: MECANISMOS DE QUEIXAS E RECLAMAÇÕES RELACIONADAS A IMPACTOS NA SOCIEDADE		
G4-S11		Número de queixas e reclamações relacionadas a impactos na sociedade registradas, processadas e solucionadas por meio de mecanismo formal
CATEGORIA: RESPONSABILIDADE PELO PRODUTO		
ASPECTO: SAÚDE E SEGURANÇA DO CLIENTE		
G4-PR1		Percentual das categorias de produtos e serviços significativas para as quais são avaliados impactos na saúde e na segurança a fim de buscar melhorias.
G4-PR2		Número total de casos de não conformidade com regulamentos e códigos voluntários relacionados aos impactos causados por produtos e serviços na saúde e na segurança durante seu ciclo de vida discriminado por tipo de resultado.
ASPECTO: ROTULAGEM DE PRODUTOS E SERVIÇOS		
G4-PR3		Tipo de informações sobre produtos e serviços exigidas pelos procedimentos da organização referentes a informações e rotulagem de produtos e serviços e percentual de categorias significativas sujeitas a essas exigências.
G4-PR4		Número total de casos de não conformidade com regulamentos e códigos voluntários relativos a informações e rotulagem de produtos e serviços discriminado por tipo de resultados.
G4-PR5		Resultados de pesquisas de satisfação do cliente.
ASPECTO: COMUNICAÇÕES DE MARKETING		
G4-PR6		Venda de produtos proibidos ou contestados
ASPECTO: COMUNICAÇÕES DE MARKETING		
G4-PR7		Número total de casos de não conformidade com regulamentos e códigos voluntários relativos a comunicações de marketing, incluindo publicidade, promoção e patrocínio, discriminado por tipo de resultados.
ASPECTO: PRIVACIDADE DO CLIENTE		
G4-PR8		Número total de queixas e reclamações comprovadas relativas à violação de Privacidade e perda de dados de clientes
ASPECTO: CONFORMIDADE		
G4-PR9		Valor monetário de multas significativas por não conformidade com leis e regulamentos relativos a fornecimento e uso de produtos e serviços.