

AUDITORIA DO BALANÇO SOCIAL

Cesar Eduardo Stevens Kroetz * (cesark@unijui.tche.br)

SUMÁRIO

1. Introdução
2. Auditoria do Balanço Social
3. Metodologia para Auditoria do Balanço Social
 - 3.1 Controle Interno e Externo
4. Modelo de Auditoria do Balanço Social
5. Fases do Modelo de Auditoria do Balanço Social
6. Conclusões
7. Bibliografia

RESUMO:

O Balanço Social, inicia a ser divulgado, no Brasil, por algumas entidades que entendem ser importante demonstrar os gastos e as influências (favoráveis e desfavoráveis) que as mesmas exercem sobre os recursos humanos, a sociedade e o meio ambiente.

Sendo, essa demonstração publicada nos mais diversos meios de comunicação, atingindo assim, as variadas classes de usuários, se faz necessário que o Balanço Social represente a realidade fidedigna dessas influências.

Neste momento, torna claro, o estudo e desenvolvimento de uma metodologia de Auditoria capaz de avaliar essa demonstração.

Este estudo, propõe uma metodologia para a Auditoria do Balanço Social, com o intuito de contribuir com o processo de evolução da Contabilidade e de levar à sociedade e aos demais usuários informações transparentes e confiáveis.

PALAVRAS-CHAVE:

Balanço Social. Auditoria do Balanço Social. Responsabilidade Social das Entidades.

CESAR EDUARDO STEVENS KROETZ

CRCBA nº 018423/0-5

Prof. da Univ. Regional do Noroeste do Estado do RGS – UNIJUÍ

Fone/Fax: (055) 333-2551 (Residencial)

Fone: (055) 332-7100 (DECON- Departamento de Economia e Contabilidade)

1. INTRODUÇÃO

“O melhor argumento é aquele que parece ser uma simples explicação”.

Dale Carnegie.

A entidade é composta pela conjugação dos mais diversos esforços, buscando recompensas, sejam estas de ordem financeira ou social. Assim, empreendedores idealizam projetos com o intuito de atingirem a efetivação de sonhos pessoais e/ou coletivos.

A promoção deste ideal concretiza-se na medida em que se aglomeram recursos e esses são devidamente alocados com o objetivo de construir uma organização.

Na realidade, a entidade é formada por uma idéia inicial, respaldada por um contrato entre partes, as quais, intencionalmente, interagentes e interligadas, caminham à consecução dos objetivos coletivos.

Esse contrato, geralmente, é formado: (1) por empreendedores, que aplicam capitais próprios para alavancar sua idéia; (2) por empréstimos a longo prazo; (3) pelo governo que financia a entidade com a salvaguarda dos tributos; (4) por empregados que vendem sua força de trabalho, para que sejam executadas as mais diversas atividades operacionais e de gestão; (5) por empréstimos a curto prazo, os quais buscam proporcionar capital rápido destinado ao giro da atividade; e, (6) por fornecedores que vendem seus produtos à organização, contando com o recebimento dos numerários em dia certo.

Sinteticamente, demonstra-se que os recursos são provenientes das mais diversas fontes e que cabe à administração decidir como melhor aplicá-los, buscando a prosperidade da célula social¹. Decisão essa, que deveria ser respaldada pelo planejamento estratégico organizacional, pelo sistema de informação contábil e pelo gerenciamento social e ecologicamente correto.

Esses recursos, por sua vez, destinam-se, genericamente, para: (1) o financiamento do imobilizado necessário ao exercício das atividades; (2) os investimentos e desenvolvimento de novas tecnologias; (3) a aquisição de estoques; (4) a produção de materiais; (5) o treinamento e adiantamentos aos recursos humanos; (6) capital de giro; (7) algumas aplicações em mercado financeiro; e, (8) para o financiamento das vendas à prazo - clientes.

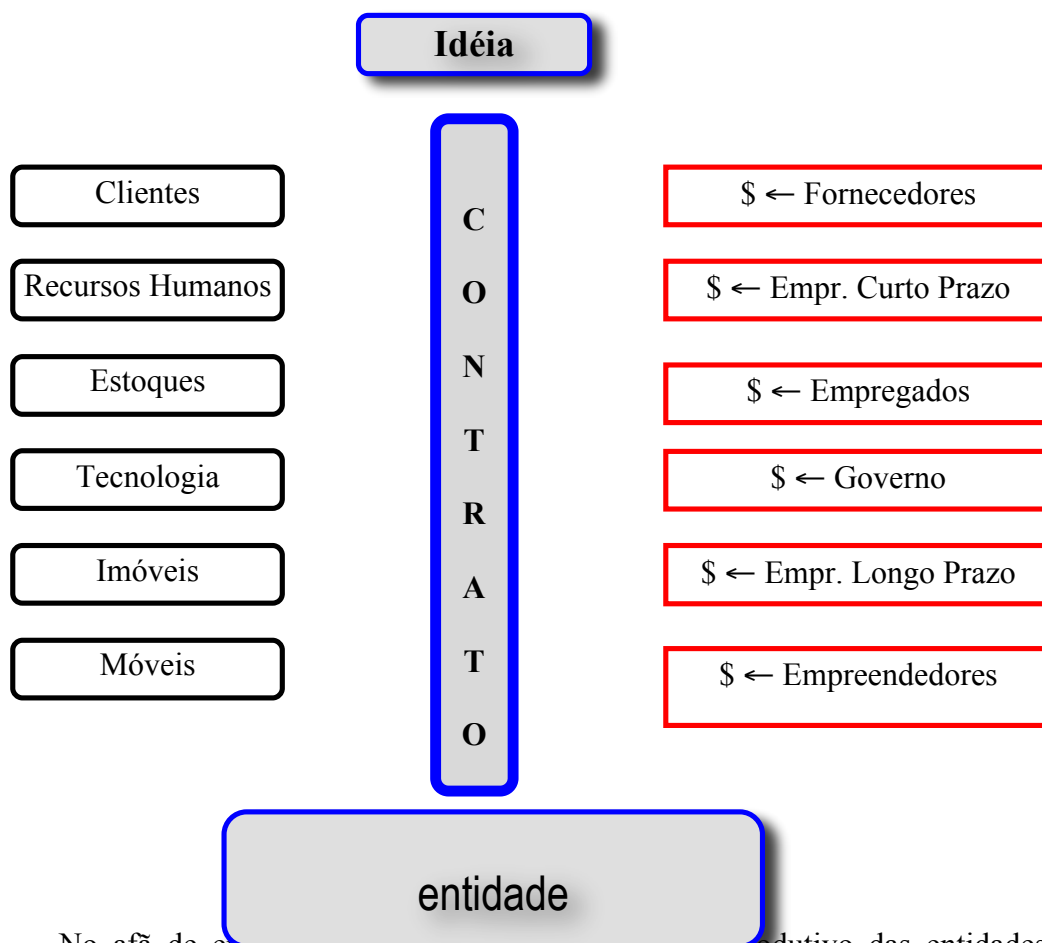
Dessa forma, por tratar-se de uma junção de forças, a entidade não pode ser visualizada como algo estanque, isolada do mundo, ou seja, do ambiente externo. A organização reflete a intenção de muitas pessoas - físicas e jurídicas.

¹ Célula Social, segundo as teorias de Antônio Lopes de Sá, entende-se com sinônimo de azienda ou entidade.

E a sociedade, como aval deste contrato, poderá aceitar ou não a concretização do ideal (criação da entidade), pois será ela quem absorverá os impactos/influências dessa organização.

Neste enfoque, Callenbach², citando o pensamento de Henderson, descreve que: “Todas as atividades econômicas causam impacto sobre a sociedade e o meio ambiente e, portanto, geram custos sociais e ecológicos. A economia convencional trata esses, por mais volumosos que sejam, como ‘circunstâncias exteriores’. Eles são excluídos dos balanços patrimoniais e repassados pelo sistema para a população em geral, para o ambiente e as gerações futuras”.

Figura 1 - Contrato para construção da entidade.



No afã de entender o que se passa no processo produtivo das entidades, muitas instituições não-governamentais, interessadas no gerenciamento ecológico e socialmente correto, conjuntamente com as pessoas preocupadas em exercerem seu papel de cidadãs,

² CALLENBACH, Ernest e outros. *Gerenciamento Ecológico*. São Paulo: Cultrix, 1995, pp. 39.

começam a exigir das organizações transparência em suas ações gestoriais, monitorando a influência que elas exercem sobre a sociedade e o meio ambiente.

A mesma preocupação aflora nas entidades, principalmente a partir da segunda metade de 1970, com as revoltas estudantis na Alemanha, com os ideais socialistas na França e com os reflexos da Guerra do Vietnã nos EUA.

As entidades, por sua vez, descobrem que práticas preventivas de saúde e estilos de vida saudáveis reduzem custos de seguro de saúde e melhoram a produtividade dos empregados, entre outros benefícios. Por isso, muitas empresas estão financiando programas de reabilitação de viciados em drogas e álcool, investindo na educação dos funcionários e familiares, entre outras iniciativas. O impacto social é grande e relevante para a sociedade e para a entidade.

Surge assim, como forma primária de suprir as necessidades informativas de cunho social e ecológico, o Balanço Social: *Uma demonstração que busca evidenciar as influências ou melhor, o papel que a entidade representa e representará, em relação os ambientes endógeno e exógeno, ou seja, qual a sua contribuição na geração de riquezas, em mão-de-obra absorvida, em obras sociais, na educação, na influência, positiva ou negativa, que exerce sobre o ambiente ecológico, em suma, o que ela espelha como célula da sociedade a que pertence.*

Acrescenta-se a esse conjunto a demonstração pró-ativa do planejamento estratégico das entidades (novos investimentos, pesquisa de novas tecnologias, desenvolvimento de novos produtos, áreas prioritárias, perspectivas de investimentos sociais e ecológicos, políticas de crescimento, entre outras), transformando o Balanço Social, não numa mera representação de fatos passados, mas servindo de instrumento para avaliação e análise de dados futuros.

Peter Senge (1990) citado por Callenbach³, sustenta que “as organizações que sobreviverão e florescerão são voltadas para o futuro - as que são capazes de assimilar informações novas, adaptar, mudar. Em essência, capazes de aprender”... Senge, acredita ainda, que o sucesso das organizações reside na capacidade das pessoas, no sentido de grupo, no trabalho coletivo, no investimento em capital intelectual, sendo este grupo capaz de assimilar cinco tecnologias: “pensamento sistêmico, domínio pessoal, modelos mentais, visão compartilhada e aprendizagem em equipe” – uma organização voltada para o futuro, disposta a assumir sua responsabilidade social.

³ CALLENBACH, Ernest e outros. *Gerenciamento Ecológico*. São Paulo: Cultrix, 1995, pp. 39.

Surge porém, um problema: Como preparar/comunicar informações que reproduzam os atos da gestão no âmbito social e ecológico? E como avaliar tais informações?

Duarte e Dias⁴, confirmando esse posicionamento, descrevem que “a avaliação do desempenho na área social é um dos grandes problemas com que se defrontam as empresas decididas a assumir sua responsabilidade social”. Já que, os programas tradicionais de auditoria, não abordam metodologias específicas de estudo/revisão/avaliação/emissão de opinião destinadas as informações sociais e ecológicas.

Nesse sentido, urge o desenvolvimento desse “novo” campo da Contabilidade (Auditoria do Balanço Social), uma vez que os usuários parecem exigir tais informações e mais, que essas sejam um retrato fiel da gestão.

Assim, o estudo/revisão/avaliação/emissão de opinião sobre o Balanço Social requer um sistema de auditoria identificado com a metodologia de elaboração dessa demonstração, capaz de tecer opiniões certificando as informações quantitativas e qualitativas encontradas em sua divulgação.

2. AUDITORIA DO BALANÇO SOCIAL

“Devido à crescente pressão por maior responsabilidade das empresas, posso prever o dia em que: além do balanço financeiro anual, certificado por auditores independentes, as empresas terão que publicar em balanço social igualmente certificado.”

David Rockefeller

A auditoria, segundo Cook⁵, “é o estudo e avaliação sistemáticos de transações, procedimentos, operações e das demonstrações financeiras, - acrescenta-se **sociais e ecológicas** (Balanço Social) - resultantes. Sua finalidade é determinar o grau de observância dos critérios estabelecidos e emitir um parecer (**relatório de opinião e recomendações, no caso do Balanço Social**) sobre o assunto.”

Dessa forma, o *objetivo macro* da Auditoria do Balanço Social é o de contribuir para a maior confiabilidade do processo de gestão administrativa, bem como proporcionar subsídios à melhoria contínua exigida pela necessidade de prosperidade da célula social.

⁴ DUARTE, Gleuso D. e DIAS, José Maria A.M. *Responsabilidade Social: A empresa Hoje*. Rio de Janeiro; São Paulo: LTC – Livros Técnicos e Científicos: Fundação Assistência Brahma, 1986, p.87.

⁵ COOK, John W. e WINKLE, Gary M. *Auditoria: filosofia e técnica*. 1 ed. 3 tiragem. São Paulo: Saraiva, 1983, p. 4.

Assim, a Auditoria do Balanço Social é uma função organizacional de estudo, revisão, avaliação e emissão de opinião quanto ao ciclo da gestão administrativa de caráter social e ecológico.

Pela amplitude do conceito da auditoria, percebe-se que todas as etapas, as atividades, os eventos e/ou fenômenos que ocorrem na entidade merecem atenção especial do auditor, com o fim de proporcionar subsídios confiáveis ao processo de auditoria. Não fugindo a essa realidade, a parte que toca à demonstração do Balanço Social necessita de procedimentos de auditoria adequados à esse processo.

Os benefícios da implementação da Auditoria do Balanço Social são muitos, entre eles é possível citar:

- (1) redução de riscos ambientais e sociais;
- (2) redução de custos - com implementação de modelos de prevenção;
- (3) novas oportunidades de mercado;
- (4) maior confiança na organização, por parte de investidores, credores e sociedade em geral;
- (5) maior comprometimento e participação dos empregados; e,
- (6) conseqüentemente, maior nível de qualidade organizacional e social.

Acrescenta-se ainda, que o programa de Auditoria do Balanço Social, consubstanciado e interligado aos programas tradicionais de Auditoria, incrementam o conceito de Auditoria de Gestão, procurando avaliar e ampliar os conceitos dos controles internos, decorrentes da ação administrativa e produtiva, neste sentido, o benefício organizacional, ambiental e social parece ser considerável.

Para buscar a efetivação desses benefícios, se faz necessária a construção de um modelo de auditoria para o Balanço Social, o qual deve procurar contemplar todas as metodologias peculiares às atividades de auditoria, ou seja, na condição de auditor, o profissional, inicialmente, segue as etapas que proporcionarão o planejamento e a execução do trabalho requisitado pelo auditado, utilizando-se das técnicas e dos procedimentos usuais ao processo de auditoria, bem como outros procedimentos específicos e salutares à atividade de Auditoria do Balanço Social. Seguindo com a avaliação do trabalho realizado e a emissão da opinião e recomendações em relação os eventos auditados.

Assim, a Auditoria do Balanço Social pode ser desenvolvida tanto internamente (no âmbito da organização), fazendo parte do trabalho um grupo qualificado de auditores internos, e/ou confirmada pela auditoria externa, a qual é exercida pelos auditores independentes, com

experiência na área ecológica e social (ou com auxílio de especialistas), objetivando um grau elevado de qualidade, proporcionando maior confiança e garantia à gestão, aos investidores, clientes, fornecedores, ao governo, aos empregados e à sociedade de uma maneira geral.

Porém, poucas são as entidades que realizam programas de auditoria social; a França e a Alemanha são exemplos de desenvolvimento dessa prática. A tendência é que mais entidades, em diversos países, iniciem essa atividade, no momento em que os gestores compreendam sua importância para a entidade e na medida em que a sociedade organizada exija da organização um posicionamento claro a respeito de suas atividades e influências que exerce sobre o ambiente - interno e externo.

Conseqüentemente, não existem ainda, normas internacionais capazes de disciplinarem o processo. Entretanto, com o início e divulgação de um maior número de informações sociais e ecológicas, poder-se-á chegar, no curto prazo, a estabelecer-se parâmetros, originando os futuros princípios ecológico e socialmente aceitos, à semelhança dos princípios contábeis e das normas internacionais de auditoria, que evoluíram ao longo do tempo, baseados em experiências de empresas norte-americanas. Cabe aqui, ressaltar o apoio e contribuição significativa dos profissionais da classe contábil, das entidades governamentais e não-governamentais para a construção dessa realidade.

3. METODOLOGIA PARA AUDITORIA DO BALANÇO SOCIAL

Segundo Gonçalves⁶, “a riqueza interpretativa que resulta de um bom exercício profissional contábil não se baseia apenas em algarismos, mas também em outros juízos, de valor relativos a critérios, contingências, tendências, costumes, circunstâncias, leis, políticas, consistências”. Dessa forma, a metodologia para Auditoria do Balanço Social deve abordar tais juízos, pois eles são relevantes para o processo de planejamento, execução, avaliação e emissão de opinião.

Assim, procurar-se-á apresentar, baseado nessas premissas, algumas etapas metodológicas, entendidas como importantes para a construção do Modelo de Auditoria do Balanço Social, onde o auditor inicia o processo de coleta de evidências, chegando a formulação do relatório, momento em que relata suas opiniões e recomendações:

a) *Conhecimento das políticas de gestão:*

⁶ GONÇALVES, Ernesto Lima (Coord.). *Balanço Social da Empresa na América Latina*. São Paulo: Pioneira, 1980, p.65.

Toda organização necessita saber claramente qual é sua *missão*, ou seja, em qual horizonte a entidade atua, qual é o negócio a ser trabalhado. Essa missão deve ser do conhecimento de todo o conjunto de recursos humanos e serve para balizar todas as demais políticas, estratégias, objetivos e atitudes a serem desenvolvidos pela entidade.

A missão pode ser descrita na própria demonstração do Balanço Social, servindo de subsídio para as análises e parâmetros apresentados na seqüência do desenvolvimento da mencionada demonstração.

Na realidade, as políticas são parâmetros ou orientação para a tomada de decisão, geralmente formuladas pela alta direção da entidade e servem de guia para toda a instituição; podem ser descritas ou comunicadas verbalmente, fazendo parte da cultura da organização. Essas políticas podem ser exemplificadas como sendo diretrizes, as quais toda a parte operacional e administrativa deve zelar e seguir (Exemplo de políticas: prazos de vendas à clientes, níveis de descontos, requisitos de admissão de recursos humanos, reinvestimento dos resultados etc.).

São muitas vezes originadas da compreensão pessoal do alto escalão administrativo, compostas por ideologias, filosofias e dogmas, entre outros fatores.

Na percepção do auditor do Balanço Social, procura-se identificar as políticas, principalmente na área de recursos humanos (social) e ambiental (ecológico). Muitas dessas políticas são descritas na própria demonstração do Balanço Social. Observa-se assim, sua forma de implementação, uma vez que elas irão refletir, significativamente, no sentido da visão holística, necessária para o encaminhamento do trabalho, como também cabe verificar, no processo de revisão e avaliação, o cumprimento ou não das políticas mencionadas.

b) Objetivos organizacionais:

Além de identificar as políticas, é importante o conhecimento dos objetivos organizacionais, os quais são construídos pelos chamados “Cientistas Organizacionais” e tem como característica básica a capacidade de criar parâmetros ou metas a serem atingidas. Esses objetivos podem ser globais e/ou departamentais, observadas as devidas circunstâncias

Dentre os objetivos organizacionais em nível global, é possível citar alguns que servem de orientação para entidades identificadas com o gerenciamento ecológico e socialmente correto:

- Demonstrar a compatibilidade da economia de mercado com os requisitos ecológicos, sociais e éticos;
- Garantir a sobrevivência da entidade, identificando tendências globais em seus primeiros estágios e levando-as em conta no planejamento estratégico;
- Buscar vantagens competitivas, minimizando os impactos ambientais;
- Adotar uma postura pró-ativa e criativa em relação aos desafios ecológicos e sociais em todas as áreas de atuação da entidade;
- Cooperar com parceiros comerciais e acadêmicos para acelerar a acumulação de conhecimentos ecológicos e sua difusão;
- Conscientizar e construir a boa vontade dos funcionários, do público em geral e dos órgãos governamentais, resultantes do compromisso ecológico da entidade;
- Promover a redução de custos e conseqüentes economia de energia e recursos e do avanço de outras tecnologias eco-favoráveis;
- Minimizar os riscos decorrentes da responsabilidade legal de diretores ou de produtos, mudanças súbitas nas normas legais ou mudanças súbitas na demanda de consumidores por motivos ecológicos;
- Incentivar a mudança da legislação por meio do *lobby* de cunho ecológico.

Objetivos semelhantes precisam ser fixados para todos os departamentos. Por exemplo:

- *Pessoal* - tornar a entidade mais atraente para funcionários que se preocupam com o ambiente, reforçando assim a lealdade do quadro funcional, no sentido de desencadear um processo de implementação de gestão participativa;
- *Compras* - demonstrar consciência ecológica na compra de matérias-primas e suprimentos;
- *Produção* - cortar custos poupando energia, matérias-primas, água e outros recursos naturais, renováveis ou não, envolvidos no processo produtivo;
- *Projeto de produtos* – revisar as especificações para minorar o impacto na produção, no uso do produto pelo cliente (interno ou externo) e no descarte (término da vida útil do produto, encontrando soluções para o reaproveitamento do material – reciclagem ou acondicionamento em local seguro que não cause dano ambiental);

Obs: na realidade, a entidade passa a ser responsável pelo produto, não só na fase de produção e distribuição, mas também pelos restos originados em todas as fases

do processo (produção, distribuição e comercialização). Exemplo: a entidade é responsável pelas embalagens, pelos produtos vencidos etc.;

- *Distribuição* - procurar usar meios de transporte alternativos seguros, que gastem menos energia e causem menos poluição, aumentando a qualidade do serviço prestado;
- *Contábil* - preparar demonstrações contábeis, objetivas e concisas, identificadas com as políticas e objetivos organizacionais, seguindo os princípios contábeis e observando as tendências sociais e ecológicas.

c) Ambiente Organizacional

Ainda, cabe ao auditor, na condição e planejador dessa atividade, procurar familiarizar-se com a estrutura organizacional, ou seja, é importante conhecer as partes do ambiente interno que compõem a entidade, retratando sua forma de trabalho, bem como a importância para a organização. Para tal, poderá trabalhar com entrevistas, questionários, construir cenários, fluxogramas, entre outras técnicas, capazes de proporcionarem o real entendimento do contexto e do ambiente que compõem a entidade.

d) Ambiente externo

As entidades são entendidas, na visão sistêmica, como um conjunto de partes intencionalmente interligadas e interagentes, com objetivos comuns. Nessa concepção, compreende-se que as mesmas sejam como um sistema aberto, perturbando o meio ambiente e recebendo influência do mesmo.

Na preparação do modelo de auditoria, se faz necessário observar-se o grau de interação, dependência e comprometimento, entre os ambientes externo e interno, e a organização. O auditor busca parâmetros externos e internos que facilitem a efetivação do seu trabalho de avaliação como, por exemplo: experiências que teve em outras entidades, leituras as quais demonstrem parâmetros confiáveis que poderão servir de base para realização de seu trabalho.

Ressalta-se, entretanto, que na área social e ecológica são poucos os indicadores e/ou parâmetros ou seja, o banco de dados ainda é incipiente, pois um pequeno número de entidades divulgam informações com tal teor. Mesmo assim, os auditores terão que buscar

tais informações e procurar construir seu próprio conjunto de dados, os quais serão transformados em informações válidas dentro do contexto, na medida de sua utilização.

3.1 CONTROLE INTERNO E EXTERNO

O conjunto de variáveis tais como: políticas, objetivos, estrutura do ambiente interno e externo, poderão ser o suporte para a compreensão do sistema organizacional, o qual é monitorado, constantemente, pelo sistema de controle interno e por agentes externos (governo, auditores independentes, acionistas, entidades não governamentais, entre outros).

Para Attie⁷, Controle Interno “compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas”.

Existem, entretanto, dificuldades conceituais e imprecisão do verdadeiro entendimento do que seja o controle interno, segundo os diversos autores que estudam o assunto. Dessa forma, Attie continua: “esta definição é provavelmente mais ampla do que o significado que, às vezes, se atribui ao termo. Na realidade, ela reconhece que um sistema de controle interno se projeta além daquelas questões diretamente relacionadas com as funções dos departamentos de contabilidade e de finanças”.

Comprova-se esse pensamento, pois mundo informatizado é possível acessar qualquer sistema por meio da *internet* ou outras formas de ligação. Fica claro neste instante, a necessidade de controlar tais intermediações, assim o conceito de controle interno amplia-se permeando parte do ambiente externo o qual está interligado com a organização.

Assim, segundo Attie⁸, o controle interno tem como objetivos:

- a) comprovação da veracidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais. Acrescenta-se ainda, relatórios de ordem administrativa caracterizados pelos informes sociais e ecológicos e de planejamento estratégico;
- b) prevenção de fraudes e, em caso de ocorrência das mesmas, possibilidade de descobri-las o mais rapidamente possível e determinar sua extensão;
- c) localização de erros e desperdícios, promovendo ao mesmo tempo a uniformidade e a correção ao registrarem-se as operações.

⁷ ATTIE, William. *Auditoria: Conceitos e Aplicações*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1984, p.61.

⁸ ATTIE, op. cit. p.62.

- d) estimular a eficiência do pessoal, mediante a vigilância que se exerce por meio dos relatórios;
- e) salvaguardar os ativos e, de maneira geral, obter um controle eficiente sobre todos os aspectos vitais do negócio.

O controle externo, como a própria expressão já esclarece, compreende o plano global, bem com as medidas e sanções entendidas como salutares ao bom desempenho da entidade no âmbito social e ecológico, ou seja, são as normas, as leis, os princípios, as políticas, as regulamentações, entre outras formas de controle, exercidos pela sociedade organizada, seja na forma de governamental ou por meio de entidades não-governamentais, identificadas com a preocupação de preservação da harmonia social e ecológica.

Especificamente, na divulgação e na regulamentação das ações sociais e ecológicas, demonstra-se que o estágio atual desse controle externo é ainda bastante embrionário, existindo algumas legislações que procuram regular tais ações, necessitando um amplo debate em torno destas questões, com o intuito de amadurecer a consciência e a prática da responsabilidade social das entidades.

A Legislação Ambiental Brasileira⁹ é composta por inúmeras Leis, Decretos, Resoluções, Portarias, entre outros, que procuram regular e normatizar as ações e procedimentos em torno de(a/o):

- bens de interesse arqueológico, histórico e artístico – CF, art. 23, II e IV, art. 24, VII e VII etc.;
- água – CF art. 23; Lei nº 6662/79, Lei 4.771/64 (Código Florestal) etc.;
- ar – Lei nº 6.938/81 (lei da Política Nacional de Meio Ambiente) etc.;
- solo urbano – Lei nº 6.766/79.;
- zona costeira – Lei nº 7.661/88 (Plano Nacional de Gerenciamento Costeiro);
- agrotóxicos – Lei nº 7.803/89; Decreto nº 98.816/901;
- mineração e garimpagem – CF, art. 22, 174 e 225 etc.;
- flora – CF, art. nº 24 e 225, Lei nº 4.771/65 (Código Florestal) etc.;
- fauna – CF, arts. 23, 24 e 225; Decreto Lei nº 221/67 (Código de pesca) etc.;
- atividade nuclear – CF, arts. 21, 22 e 225; Lei nº 4.118/62 etc.;
- transporte de cargas perigosas – CF, art.22 etc.;
- poluição industrial – CF, art. 23; Lei nº 6.803/80; Dec. Lei nº 1.413 etc.;

⁹ Fonte: NEVES e TOSTES. Meio Ambiente: Aplicando a Lei. Petrópolis: Vozes, 1992, pp. 59-70.

- atividades potencialmente modificadoras do meio ambiente – Resoluções CONAMA n°s 1/86, 6/87 e 9/90;
- saúde – CF art. 196, 197, 198, 200 e 225 etc.

Observa-se a importância do controle externo, na medida em que seus objetivos são relacionados:

- a) expressar o nível de responsabilidade social da entidade;
- b) comprovar o grau cumprimento das legislações sociais e ambientais;
- c) incentivar o desenvolvimento de novas tecnologias não poluentes;
- d) conjugar esforços com o intuito de promover intercâmbios entre a comunidade acadêmica e iniciativa privada;
- e) formar um banco de dados confiável, capaz de proporcionar informações ao planejamento de políticas para a área social e ecológica, no âmbito organizacional e governamental;
- f) medir o grau de qualidade dos produtos e serviços organizacionais;
- g) garantir os direitos dos consumidores, enquanto cidadão;
- h) formular recomendações claras e concisas sobre o processo de gerenciamento ecologicamente e socialmente correto;

4. MODELO DE AUDITORIA DO BALANÇO SOCIAL

Como mencionado anteriormente, o modelo de Auditoria para o Balanço Social deve preocupar-se em conhecer o ambiente endógeno e exógeno da organização, que interfere no processo de gestão. O auditor, na condição de avaliador, constrói uma visão global da entidade calcada na sua experiência profissional e nos levantamentos preliminares dos controles em relação aos ambientes citados – principalmente indicadores dos controles internos existentes.

Nesse ponto, reforça-se que o conhecimento das políticas de gestão, dos objetivos organizacionais e da estrutura de controle interno e sua relação com o ambiente externo, formam o cerne das informações necessárias ao auditor ou seja, esses sistemas constroem o conjunto de controles internos, os quais são objeto de avaliação, na atividade de auditoria e, quanto maior o grau de confiança depositado no sistema de controle interno, menor será a necessidade de coleta de evidências e menor a extensão dos procedimentos que o auditor terá

de aplicar, a fim de certificar-se a conformidade do sistema de gestão. Baseando-se sempre em sua experiência como profissional independente e com qualificação para tanto.

Assim, o conhecimento dos controles internos associado à influência do ambiente externo, proporciona ao profissional de auditoria, condições de formar seu programa, dentro dos padrões de qualidade, e conseqüente confiabilidade, utilizando partes da população - amostragens.

5. FASES DO MODELO DE AUDITORIA DO BALANÇO SOCIAL

A) PLANEJAMENTO

O plano decorrente do processo de planejamento da auditoria, descreve com pormenores, os objetivos do trabalho, o estudo e a avaliação dos controles internos, as técnicas e os vários procedimentos a seguir, bem como a responsabilidade de cada componente da equipe, quando o trabalho é em grupo.

Para a elaboração de um bom planejamento, o programa de auditoria deve basear-se em um sistema particular de informações do cliente (pasta permanente e corrente), nos controles internos e na análise do ambiente.

O planejamento é essencial para o êxito da auditoria. É importante que as pessoas que organizam e executam o trabalho de auditoria compartilhem da visão global do processo de auditoria: seus objetivos, seus métodos e sua relação com as políticas, as estruturas e os recursos das entidades.

Esse planejamento deve, de preferência, ser descrito detalhadamente e apresentado a alta direção e para todos os envolvidos no processo.

Além disso, é importante salientar que a auditoria só será eficaz na medida que existir o comprometimento da alta direção com o programa, aceitando sua metodologia e concordando com a independência dos auditores em relação às atividades auditadas.

Apresenta-se a seguir algumas fases entendidas como fundamentais no processo de planejamento da atividade de auditoria:

1º fase – definição dos objetivos da auditoria do balanço social.

Têm-se abaixo relacionados alguns objetivos da Auditoria do Balanço Social, podendo outros serem anexados se observadas as peculiaridades da atividade, a experiência do profissional, o interesse do cliente etc.:

- a) comprovar o grau de cumprimento das disposições legais, no âmbito social e ecológico existentes, tanto internas como externas;
- b) avaliar o grau de eficácia social da auditoria interna, quanto a seus efeitos sociais internos – clima, cultura, atitude face à auditoria interna – resposta à demanda social de auditoria interna;
- c) avaliar a eficiência da organização na execução de suas atividades, relevando os aspectos sociais e ecológicos;
- d) identificar o grau de comprometimento do quadro funcional com a missão, políticas e objetivos organizacionais; e,
- e) formular recomendações e propostas de melhorias realistas e operativas, que conduzam à superação das limitações detectadas.

Com base nesse objetivos é possível projetar todo o processo de planejamento da atividade de auditoria, uma vez que a execução do trabalho deverá atender, primordialmente, a essa intenção inicial, traduzida em objetivos.

2ª fase – avaliação do sistema de controle interno

Nessa fase, procura-se avaliar o grau de confiabilidade do sistema de controle interno, pois é essa avaliação que irá proporcionar subsídios para o auditor planejar as demais etapas pertinentes a atividade de auditoria.

3ª fase – identificação dos pontos de controle

Com base da avaliação do sistema de controle interno e na experiência pessoal, cabe ao auditor eleger quais os pontos de controle e, conseqüentes, pontos de auditoria, a serem revisados. Esses, servirão de parâmetro para a formação do seu relatório de opinião, pois os pontos trilhados, identificados, revisados e avaliados demonstrarão a conformidade ou não dos fenômenos ocorridos na gestão.

4ª fase – determinação das técnicas a serem aplicadas

A escolha das técnicas e dos procedimentos adequados determina o êxito do trabalho do auditor, uma vez que sua correta aplicação é requisito para obter um trabalho eficaz e eficiente. Portanto, definidos pelo auditor, bem como a natureza, a extensão, a profundidade e a oportunidade de aplicação.

São utilizados protocolos ou listas de verificação detalhadas, previamente adaptadas, se já existentes, aos prováveis problemas de uma determinada atividade, com o intuito de

assegurar a cobertura completa de possíveis áreas problemáticas. São usadas técnicas de questionários e entrevistas diretas para coletar informações. Manuais de operação, registros, relatórios para entidades externas e outros documentos administrativos são minuciosamente examinados; fazem-se tentativas no sentido de averiguar se os procedimentos são seguidos pelos funcionários (teste de observância).

Às vezes, são elaborados fluxogramas dos processos da fábrica, que facilitam a tarefa de avaliar se os controles exercidos pela administração são adequados. Os auditores também se ocupam da segurança, o que inclui equipamentos de segurança dos operários e planos de emergência. Barulho, poeira e odores, que podem afetar tanto os funcionários como os vizinhos a fábrica.

Especificamente, na auditoria do balanço social, é possível utilizar-se as técnicas de:

1. Aplicação de questionário;
2. Realização de entrevistas;
3. Montagem de cenários;
4. Simulações;
5. Amostragem estatística.

5ª fase – estabelecimento dos procedimentos

Os procedimentos são um conjunto de verificações técnicas que permitem ao auditor realizar seu trabalho e colher evidências ou provas substanciais a formulação de sua opinião sobre o objeto de exame.

Para avaliação do balanço social, os procedimentos procuram confirmar o cumprimento das(os):

- a) políticas;
- b) objetivos;
- c) estrutura organizacional;
- d) parâmetros externos;
- e) saúde, da prosperidade e da continuidade da organização.

Essas listagem é identificada no exame preliminar (entrevista com os auditados) ou seja, na primeira fase do planejamento.

Os teóricos em auditoria, trazem como principais procedimentos a serem adotados, os abaixo descritos. Os quais são, na grande maioria, aplicáveis à auditoria do balanço social, atendidas às devidas peculiaridades:

1. Exame físico;

2. Confirmação com terceiros;
3. Conferência de cálculos;
4. Exame documental original;
5. Exame de escrituração contábil, social e fiscal;
6. Exame dos registros auxiliares;
7. Revisão analítica;
8. Observação;
9. Visita “in loco”.

Na verdade, os procedimentos representam as tarefas a serem executadas durante o trabalho de auditoria e na realização dos exames, objetivando a obtenção/coleta de evidências e provas de auditoria. Eles são descritos em termos genéricos e podem ser modificados de modo a adaptarem-se a um trabalho específico de auditoria. Cabe ressaltar que nenhum procedimento substitui a observação pessoal do auditor, tendo ele presenciado e comprovado pessoalmente os eventos auditados, bem como sua vivência com o ambiente auditado e sua experiência pessoal.

Quando adequadamente planejados, os procedimentos de auditoria possibilitam ao auditor garimpar, coletar e avaliar as evidências que venham respaldar sua opinião. Os exames e as avaliações das evidências são procedimentos fundamentais para a formação da opinião pelo auditor.

Nos trabalho individuais ou em equipes de auditoria, costuma-se usar protocolos, questionários, entrevistas, listas de verificação e outros recursos para planejar todo o processo. Grande parte da atividade do auditor e/ou equipe consome tempo com: entrevistas, verificação de registros, vistoria de instalações, perícias etc. O tempo necessário para essas tarefas deve ser provisionado no orçamento de auditoria. Dependendo da especificidade da atividade a ser avaliada, deve o auditor utilizar especialistas com o intuito de proporcionar maior confiabilidade ao trabalho executado.

6ª fase – revisão do plano global, antes da implementação

A última etapa a ser analisada refere-se à revisão do plano de auditoria. Antes de implementar o programa cabe discutir todo o processo de planejamento atentando para possíveis desvios e/ou lacunas não identificadas até o momento. Esse trabalho deve ser feito

pela equipe em forma de reuniões e discussões objetivando qualificar o escopo do trabalho a ser realizado (processo de validação). Após revisto inicia-se o processo de auditoria dos pontos preestabelecidos na fase de planejamento.

Importante ressaltar que o plano, mesmo após ser considerado pronto para a implementação pode sofrer alterações, oriundas de fatos relevantes que possam vir a ocorrer na execução da atividade.

B) EXECUÇÃO (DESEMPENHO)

O processo de auditoria, constitui o próprio desempenho dos trabalhos de auditoria e abrange os aspectos de: planejamento, execução, controle e comunicação dos seus resultados e avaliações. Quando o trabalho é realizado em equipe, se faz necessário e salutar o constante monitoramento por parte do auditor responsável.

C) AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO

A avaliação examina os aspectos da eficiência e da eficácia antes, durante e após a fase da aplicação dos processo de auditoria ou seja, do desempenho dos trabalhos.

Busca-se, nesse instante, o exame da qualidade da auditoria, em termos de eficiência e eficácia ou seja, procura-se demonstrar que a atividade de auditoria deve seguir determinados padrões de qualidade, com o intuito de garantir a confiabilidade, bem como gerar um maior número de informações, que possam agregar valor ao sistema organizacional, servindo desse modo, aos seus propósitos e contribuindo para a sociedade.

É possível avaliar-se o processo de auditoria utilizando formas de mensurar a qualidade da auditoria, apresentando balanços que demonstrem o quanto foi investido na área e o seu retorno ou benefícios sociais (análise de custo/benefício). Podendo ser esse balanços comparados com indicadores de produtividade, oriundos da atividade desenvolvida, também por meio da construção de indicadores próprios como horas trabalhadas por pontos de controle investigados, entre outros parâmetros, os quais servirão de base para a análise do trabalho realizado.

Sinteticamente, demonstra-se que cabe ao auditor, otimizar a atividade desenvolvida, apresentando aos auditados o resultado de seu trabalho, tanto em nível de eficiência, eficácia e produtividade.

D) COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS

No decorrer da auditoria, são transmitidos à administração relatórios provisórios para comentários, discussão e contribuições. Esses constituem a base para o relatório final, apresentado na conclusão da auditoria; tais relatórios fornecem uma avaliação da observância da entidade às normas pertinentes, bem como recomendações para as áreas problemáticas que exigem atenção.

Segundo, Yoshitake¹⁰, o processo de auditoria consiste em formular conclusões sólidas sobre os resultados obtidos no decorrer dos trabalhos e emitir recomendações e propostas de ação orientadas à melhoria das disfunções detectadas. As recomendações serão operativas, claras, compreensíveis e realistas, e aplicadas pelos responsáveis da entidade e, nunca, pelo auditor.

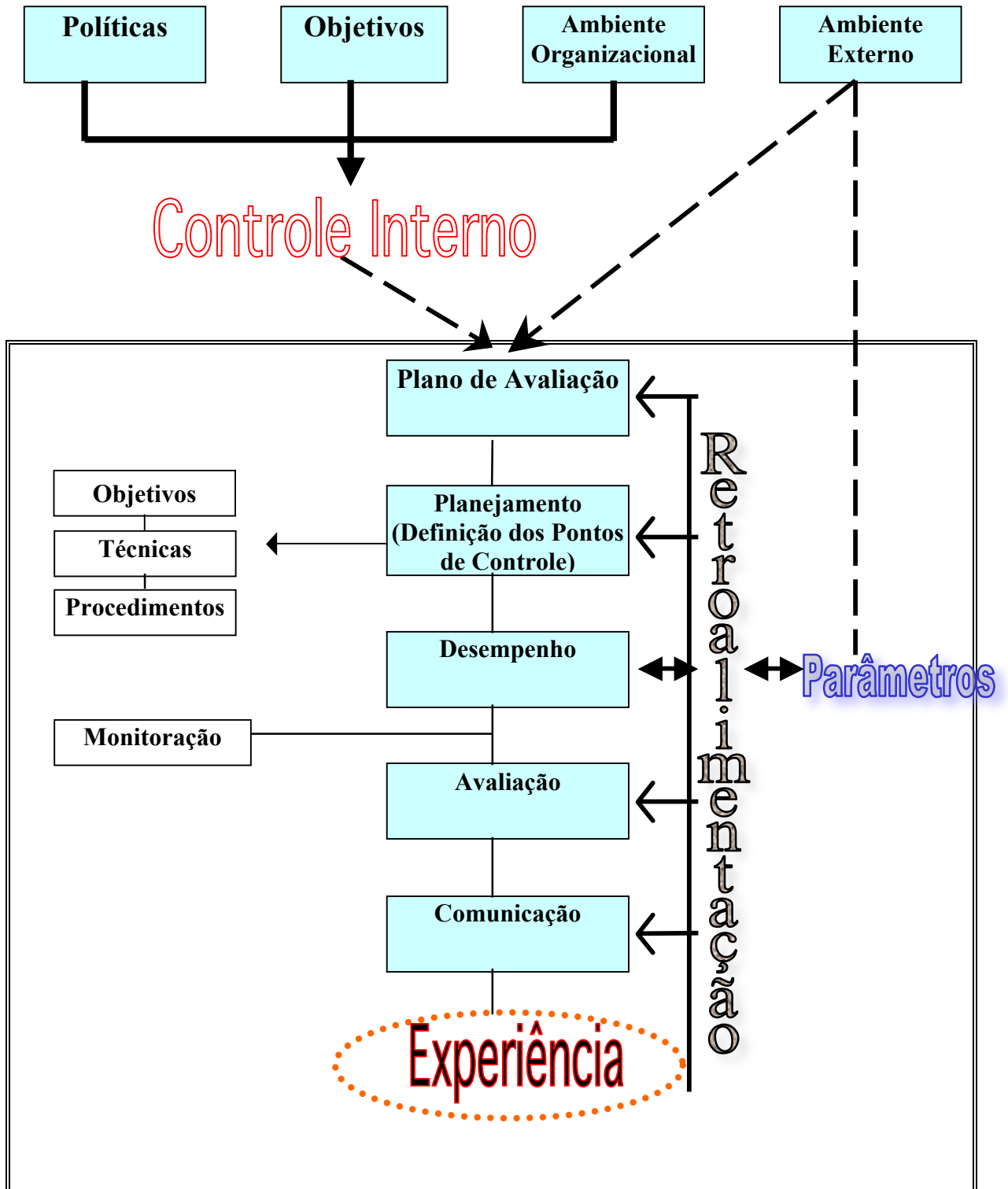
E) EXPERIÊNCIA (FEEDBACK)

A término de cada trabalho, acrescenta-se ao cabedal de conhecimentos do auditor, mais uma gama de informações que, por sua vez, servirão de base para novos trabalhos, ampliando, dessa forma, a experiência do profissional. Tais experiências, numa visão sistêmica, podem ser compreendidas como a retroalimentação, onde novas informações foram agregadas e serão utilizadas em programas posteriores, permitindo uma melhor percepção e assimilação de novas situações, ampliando seu horizonte profissional.

¹⁰ YOSHITAKE, Mariano. *Metodologia de Auditoria Interna*. Notas de Sala de Aula. Salvador Agosto/1998.

A título de sugestão, apresenta-se a seguir, graficamente, o modelo de auditoria abordado no presente estudo:

Figura 2 - Modelo de Auditoria do Balanço Social.



6. CONCLUSÕES

Uma entidade constitui-se baseada em uma idéia inicial, oriunda da vontade individual ou coletiva. Sua finalidade básica é gerar resultados positivos, financeiros e sociais. Numa visão sistêmica observa-se que a entidade é um agrupamento de recursos (pessoais e impessoais) interdependentes e interligados, intencionalmente, com objetivos comuns, formando um contrato conjunto entre as várias partes.

Por tratar-se de um contrato, os envolvidos no processo reconhecem a necessidade de transparência em todos os atos implementados pela gestão. Surge assim, o Balanço Social, uma demonstração que vem complementar o sistema tradicional de informações contábeis e clarificar o processo de gestão quanto aos fatos relevantes nas áreas social e ecológica, ou seja, os gastos e as influências que a célula social exerce/recebe e poderá exercer/receber em relação os ambientes sociais e ecológicos.

Por ser uma demonstração direcionada para os mais diversos usuários da Contabilidade, principalmente, para a sociedade, o Balanço Social necessita de uma metodologia especial de auditoria, transformando-se em um instrumento de apoio para a tomada de decisão, consubstanciado na fé pública do auditor.

Assim, a Auditoria do Balanço Social avalia as áreas de responsabilidade social e ecológica da entidade. E, tem como objetivo verificar a conformidade da gestão e identificar os pontos fortes e fracos, as ameaças e as oportunidades que se apresentam, com o intuito de construir um relatório de opinião, capaz de proporcionar subsídios para a tomada de decisões e para o estabelecimento de um plano estratégico de desenvolvimento da responsabilidade social e ecológica da entidade.

Na verdade, ficou no passado, a visão de que a Auditoria é apenas uma atividade mecânica e técnica. A função do auditor é reconhecida como positivamente orientadora para as decisões gerenciais, transformando-se numa tecnologia capaz de não somente avaliar, mas emitir relatórios de opinião que agreguem valor a organização, contribuindo definitivamente, para a prosperidade de micro sociedade, que é a entidade auditada.

BIBLIOGRAFIA:

- ALMADA RODRIGUES**, Alberto. Da Sociologia da Contabilidade à Auditoria Sócio-econômica. *Revista Paulista de Contabilidade*. São Paulo: s/d.
- ATTIE**, William. *Auditoria: Conceitos e Aplicações*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1984.
- _____. *Auditoria Interna*. São Paulo: Atlas, 1987.
- CALLENBACH**, Ernest e outros. *Gerenciamento Ecológico*. São Paulo: Cultrix, 1995.
- CARVALHO**, J. Eduardo. *O Balanço Social da Empresa: Uma abordagem sistêmica*. Portugal: Editorial Minerva, s/d.
- COOK**, John W. e **WINKLE**, Gary M. *Auditoria: filosofia e técnica*. 1 ed. 3 tiragem. São Paulo: Saraiva, 1983.
- DUARTE**, Gleuso D. e **DIAS**, José Maria A.M. *Responsabilidade Social: A empresa Hoje*. Rio de Janeiro; São Paulo: LTC – Livros Técnicos e Científicos: Fundação Assistência Brahma, 1986.
- GONÇALVES**, Ernesto Lima (Coord.). *Balanço Social da Empresa na América Latina*. São Paulo: Pioneira, 1980.
- KROETZ**, Cesar Eduardo S. Balanço Social: uma demonstração da responsabilidade social, ecológica e gestorial da entidades. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília: C.F.C., a. 27, n. 113, set./out. 1998, pp. 42-51.
- NEVES**, Estela e **TOSTES**, André. *Meio Ambiente: Aplicando a Lei*. Petrópolis: Vozes, 1992.
- PERETTI**, Jean-Marie e **VACHETTE**, Jean-Luc. *Audit Social*. 2 ed. Paris: Les Éditions D'Organization, 1984.
- TINOCO**, João Eduardo P. “Meio Ambiente e a Contabilidade”. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília: a.24, n.89, pp. 25-31, nov/94.
- _____. *Balanço Social: uma abordagem sócio-econômica da contabilidade*. São Paulo: FEA-USP, 1984.
- YOSHITAKE**, Mariano. *Metodologia de Auditoria Interna*. Notas de Sala de Aula – Mestrado em Contabilidade – Fundação Visconde de Cairú. Salvador: Agosto/1998.
- _____. *Estrutura do Enfoque Genérico de Processo de Auditoria Independente*. Tese para obtenção de Título de Livre-Docente em Contabilidade. Universidade de São Paulo. São Paulo: 1997.
- VATIER**, Raymond. *Audit de la Gestion Sociale*. Paris: Les Éditions D'Organisation, 1988.