

Aplicabilidade da Auditoria para Evidenciar a *Disclosure* das Práticas de Sustentabilidade Comunicadas nos Relatórios de Gestão Anual das Cooperativas Agroindustriais

FERNANDA MARCIA KUMM

Universidade do Oeste do Paraná - UNIOESTE

ELZA HOFER

Universidade do Oeste do Paraná- UNIOESTE

EDISON LUIZ LEISMANN

Universidade do Oeste do Paraná- UNIOESTE

Resumo

Este artigo tem por objetivo analisar como a aplicabilidade dos procedimentos de auditoria contribui para a *disclosure* das 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 evidencição, notadamente no que tange à teoria da evidencição 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. Para a concretização deste artigo se procedeu à descrição dos aspectos que compõem a estrutura dos relatórios de gestão das cooperativas; à classificação, nas dimensões da sustentabilidade, do grau de evidencição 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 evidencição maior no relato dos aspectos que compõem a dimensão econômica. 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: Auditoria; Sustentabilidade; Relatórios de Gestão.

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).

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. Os principais mercados de exportação são a China, os Estados Unidos e os Emirados Árabes. 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, haja vista que 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], 2016).

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 que 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). 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 THEIIA], 2016).

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.

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*. Pois 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 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).

Diante da relevância das informações sustentáveis, o presente artigo tem por 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. O estudo ora apresentado pretende contribuir para a legitimidade e a transparência das ações e práticas de sustentabilidade comunicadas nos relatórios de gestão das Cooperativas Agroindustriais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico descreve a base teórico-empírica com apresentação das bases literárias dos autores que permitiram entender com objetividade o desenvolvimento deste estudo, tais como: Auditoria; Teoria da evidenciação; Sustentabilidade, Relatórios de sustentabilidade; Diretrizes para a elaboração dos relatórios de sustentabilidade, padrão – GRI, cooperativismo e cooperativismo agroindustrial paranaense.

O cenário global impulsionou a presença das auditorias no contexto empresarial, exigindo uma nova forma de atuação dos envolvidos nessa atividade haja vista que a mesma consiste em certificar que os objetivos da organização foram atingidos de maneira eficiente e econômica (Attie, 2011). 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*, 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).

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. No que tange a estrutura para atuação de auditoria, Wanderley (2011) assevera que, as atividades da auditoria também são realizadas nos mais diversos ambientes, em organizações que possuem os mais variados objetivos, porte e estruturas.

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).

Entretanto, quando a auditoria avalia as atividades empresariais 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 implantar um excelente sistema de controle sem que haja integração na verificação das diversas atividades (Almeida, 2012). Outro fator igualmente essencial para os *stakeholders* é a observância da transparência na divulgação destas atividades, a qual tem por base a 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).

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). 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.

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). 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 (Malacrida & Yamamoto, 2006). Sendo que as questões ambientais ganharam ênfase a partir da década de 1960 e 1970, quando os 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, esse documento traz como proposta o desenvolvimento sustentável (ONU, 2015). Mais um evento significativo foi a Conferência das Nações Unidas para o Meio Ambiente e Desenvolvimento, também conhecida por ECO-92 que, objetivou debater formas de desenvolvimento sustentável. O Protocolo de Kyoto, oficializado em 2005 foi outro impulsionador dos conceitos de desenvolvimento sustentável, pois 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 (Elkington, 2004).

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). Observa-se, entretanto, que se as decisões tomadas pelas organizações estiverem alinhadas simultaneamente às dimensões social, econômica e ambiental, tem-se grande possibilidade de alcance da sustentabilidade (Maia & Pires, 2011). Na Figura 1, pode-se observar a caracterização desse conceito.



Figura 1. Caracterização do conceito de desenvolvimento sustentável

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

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 e eficiência econômica atrelada à justiça social sem, contudo, desprezar o campo político-cultural (Lira & Fraxe, 2014, Froelich, 2014).

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).

Embora no Brasil, as empresas ainda não são obrigadas legalmente a divulgar informação de natureza ambiental e social nas suas demonstrações contábeis, os gestores

precisam se ater à necessidade de elaboração e divulgação dos relatórios de sustentabilidade, 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.

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 (Dias, 2009). 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 2).

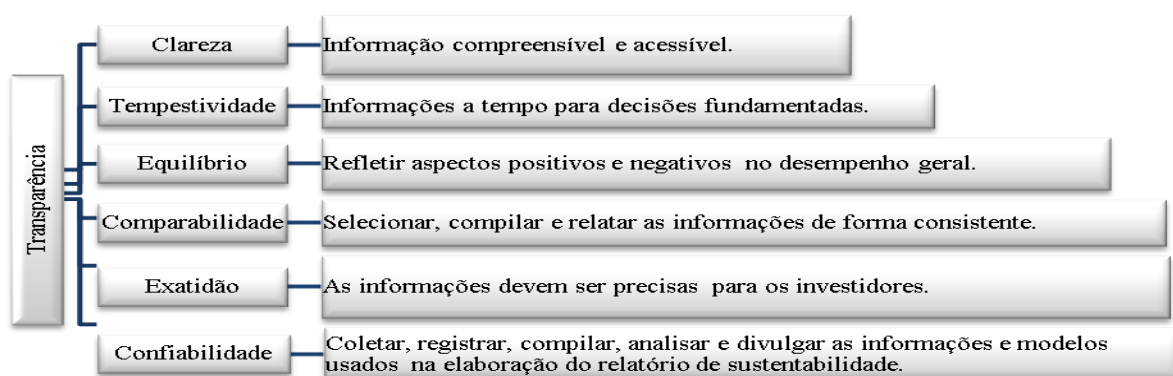


Figura 2. Princípios para assegurar a qualidade do relatório

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). Nesse contexto, menciona-se sobre a importância da elaboração dos relatórios de sustentabilidade os quais se discorre a seguir.

A elaboração de um manual que apresenta orientações para emissão das ações sustentáveis foi formalizado em 1997, nos Estados Unidos, pela *Global Reporting Initiative*. O manual denominado de 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). Assim as diretrizes do GRI constituem uma referência internacional para todos os interessados em informar seu desempenho ambiental, social e econômico e são desenvolvidas por meio de um processo que envolve diversos *stakeholders* (GRI, 2013). No Brasil, a primeira empresa a utilizar as diretrizes foi a Natura, em 2000 (Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social, 2015). 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).

O conteúdo geral e específico a ser mencionado nos relatórios de sustentabilidade aos interessados em adotar o padrão GRI está representado na Figura 3

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

Figura 3. Conteúdo padrão GRI

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

Os relatórios de sustentabilidade são divulgados voluntariamente pelas organizações, as 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). Sendo que o relatório anual continua sendo apresentado como principal canal pelas organizações 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, 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.

Com base no exposto, o modelo de análise utilizado neste estudo para avaliar as práticas de sustentabilidade comunicadas pelas cooperativas é o GRI4. Além de esse modelo ser citado com frequência como o mais propagado, constitui uma referência internacional para todos os interessados em informar seu desempenho ambiental, social e econômico.

Conforme mencionado, o GRI foi utilizado nesta pesquisa para avaliar as atividades das cooperativas, que seguem os princípios do cooperativismo, que por sua vez refere-se a uma forma mais evoluída do associativismo. Tem-se que as 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. 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, intitulando-o de *International Year of Cooperatives* (ONU, 2016).

Em se tratando do cooperativismo no Brasil, as cooperativas agroindustriais do Paraná, destacam-se em termos de produtividade, o que justifica a abordagem que segue. No Estado do Paraná, estão concentradas as maiores empresas cooperativas, as mesmas formam um complexo agroindustrial de empresas com participação ativa no desenvolvimento da economia nacional, pois das dez 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 (MDIC, 2016). Os indicadores sociais e econômicos compreendidos confirmam que as cooperativas – consideradas parte relevante da economia brasileira – apresentam-se na contramão em detrimento de outros setores da economia. 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).

3 METODOLOGIA

Na metodologia 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 e análise dos dados e as categorias de análise.

No que concerne à abordagem do problema, este estudo caracterizou-se como pesquisa qualitativa, a qual permite aprofundar o conhecimento sobre um determinado assunto, visando garantir credibilidade ao processo de análise (Alves & Blikstein, 2006). Em razão da competitividade em uma economia de mercado, esta pesquisa se concretiza com a finalidade de atender aos objetivos que visam à utilização prática dos resultados obtidos (Parra Filho & Santos, 2002), pois tem 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. Esta pesquisa também se caracteriza como documental e bibliográfica, sendo que neste estudo, se fez uso de fontes secundárias (documentação indireta), constituídas pelos relatórios de gestão anual das cooperativas agroindustriais que dela participaram.

Para a obtenção dos dados, extraíram-se as informações de 25 relatórios de gestão anual disponíveis nos *websites* oficiais das cooperativas escolhidas para esta pesquisa, compreendendo o período de 2011 a 2015, Delimitou-se esse período face ao crescimento e faturamento expressivo do cooperativismo paranaense consolidado nos últimos anos. Os relatórios disponíveis nos *websites* 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.

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 transparência das práticas apresentadas no relatório (Bovespa, 2016).

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. Assim 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.

Na pré-análise, organizou-se o material, iniciando-se pela seleção e leitura flutuante dos relatórios analisados. Na segunda fase, procedendo-se à exploração do material, sendo que 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, desta forma delimitou-se as 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 a nomenclatura dimensão no lugar do termo categoria utilizado pelo GRI4 e que os termos aspectos e códigos permaneceram os mesmos do relatório

Na sequência, 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. Na Figura 4, apresentam-se os indicadores definidos, a respectiva classificação e o código.

Código	Classificação	Indicadores Definidos para Análise dos Relatórios de Gestão
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 4. Indicadores definidos: classificação e código

Fonte: Adaptado de Carvalho (2007).

Na terceira fase, organizaram-se as informações de acordo com os constructos 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 (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.

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. Para apuração do grau de evidenciação dos indicadores 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

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 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.

Para direcionar a análise foram definidos os constructos que 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). A respectiva categorização envolve a classificação de elementos constitutivos de determinado conjunto, envolvendo as subcategorias, inicialmente por diferenciação e, por reagrupamento, considerando os critérios previamente definidos por Bardin (2004). Na Figura 5 apresenta-se os constructos definidos e alinhados aos objetivos específicos desta pesquisa.

Objetivos Específicos	Constructo	Técnica de Análise
a) Descrever os aspectos que compõem a estrutura dos relatórios de gestão anual das cooperativas analisadas.	Relatórios de Gestão Anual	Análise de Conteúdo, Atlas.ti e Excel
b) Classificar nas dimensões da sustentabilidade o grau de evidenciação dos indicadores quanto à apresentação das informações requeridas no GRI4.	Dimensão: Econômica Ambiental Social	Análise de Conteúdo Software Atlas.ti e Excel
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	Revisão da Literatura Análise de Conteúdo

Figura 5. Constructos Delineados para a Pesquisa.

Fonte: Elaborada pela autora (2016).

Os constructos permitiram apresentar o direcionamento de como se realizou a pesquisa, sendo que se delimitaram as variáveis teóricas que foram analisadas nesta pesquisa (Martins; Pelissaro, 2005).

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Apresentam-se nesta seção 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 foram efetivadas 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 fez-se a estruturação das informações extraídas dos respectivos relatórios por ano. 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, realizou-se a 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.

Salienta-se que o aspecto estratégia e análise foi verificado inicialmente como complemento às dimensões do constructo deste estudo, sendo que todas as cooperativas analisadas externam um GET de 100% relativo ao indicador G41 do GRI4 que orienta sobre a mensagem inicial dos relatórios de gestão.

Na sequência, apresenta-se as Tabelas com os resultados das análises dos aspectos que compõem as dimensões da sustentabilidade, notadamente a dimensão econômica das cooperativas: Lar; Copacol; Copagril, C. Vale e Primato. As respectivas Tabelas exibem a classificação com apuração do grau de evidenciação da dimensão econômica, haja vista que nesta dimensão a contextualização das práticas e ações pertinentes à dimensão econômica se destaca entre as demais dimensões analisadas.

Posteriormente, contextualiza-se a descrição inerente à avaliação dos indicadores conforme previsto no GRI4.

a) Cooperativa Lar: na análise das mensagens da diretoria comunicadas nos relatório de gestão denominados de L11, L12, L13, L14 e L15, 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. No diagrama, exposto na Figura 6, é possível observar que os investimentos direcionados para a o crescimento e o desenvolvimento sustentável destacaram-se no período analisado.

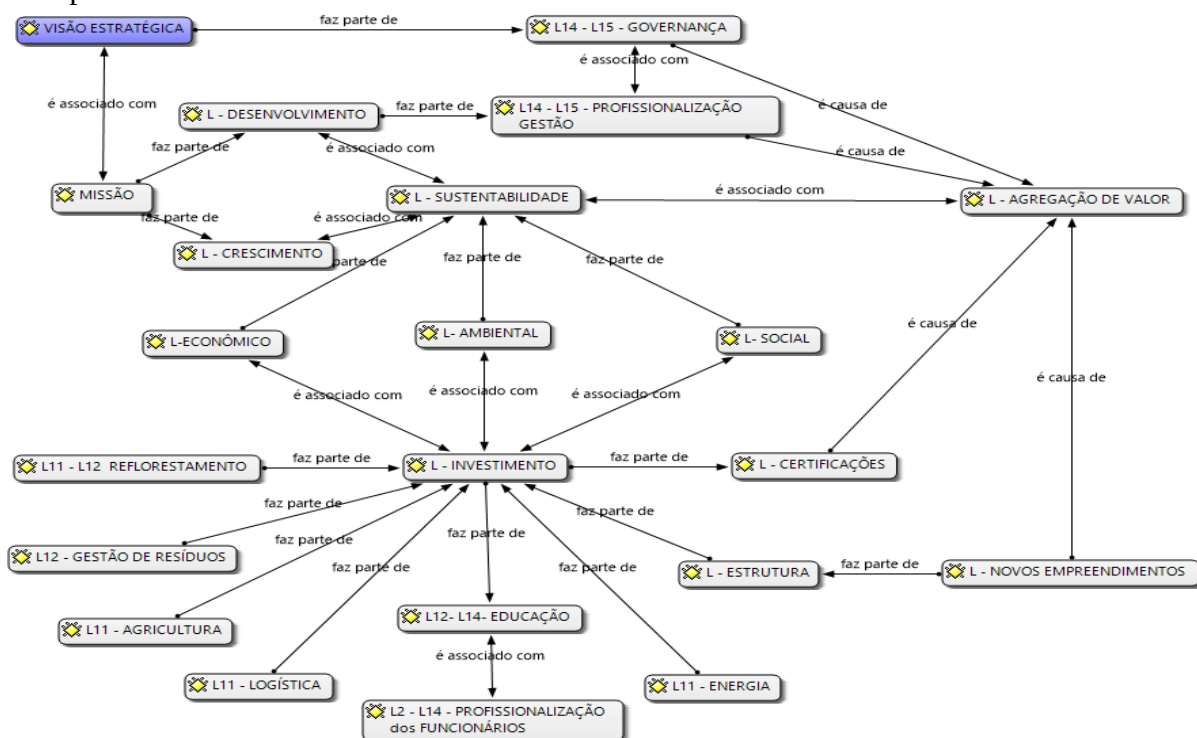


Figura 6. Lar: estratégia e análise

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

Na análise dos aspectos que compõem as dimensões da sustentabilidade exibem-se, detalhadamente na Tabela 1, a classificação e o grau de evidenciação dos indicadores relativos a dimensão econômica. Analisou-se os aspectos tendo por base o indicador G4 do GRI4, conforme Tabela 1.

Tabela 1– Lar: classificação de evidenciação da dimensão econômica

CATEGORIA DE ANÁLISE - GRI 4			ADERÊNCIA					NÃO ADERERÊNCIA					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													
Total - APL		2	2	2	2	2	-	-	-	-	-				
Total - AP		4	4	4	4	4	-	-	-	-	-				
Total - ND		-	-	-	-	-	3	3	3	3	3				
TOTAL		6	6	6	6	6									
													44,45*0,5 = 22,23%		

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

Na dimensão econômica, a Lar apresenta um GET de 44,45%, percentual correspondente à aderência plena mais a aderência parcial. Os resultados indicam que 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).

b) Cooperativa Copacol: é reconhecida, pela produção e comercialização de grãos, possui mais de 6 mil associados e 8.857 mil colaboradores diretos. Os relatórios analisados foram denominados de C11, C12, C13, C14 e C15. A análise do contexto das mensagens da diretoria possibilitou gerar o diagrama exposto na Figura 7 com os aspectos relatados.

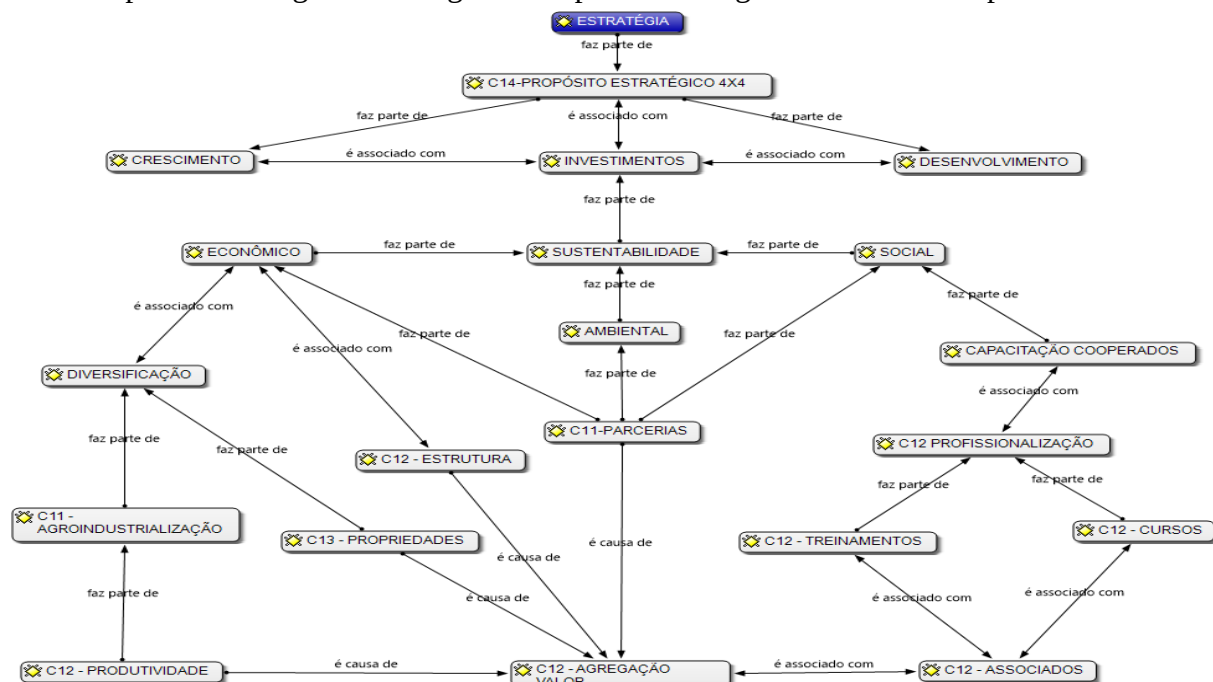


Figura 7. Copacol: estratégia e análise

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

Verificou-se, conforme aponta a Figura 7, que as questões relativas aos investimentos destacaram-se, em especial, na dimensão econômica. Na análise dos aspectos que compõem a dimensão econômica os resultados podem ser observados na Tabelas 2.

Tabela 2 – Copacol: classificação do grau de evidenciação da dimensão econômica

CATEGORIA DE ANÁLISE - GRI 4			ADERÊNCIA					NÃO ADERERÊNCIA					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			
	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			
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.

Na análise da dimensão econômica exposta na Tabela 2 observa-se que a Copacol apresentou 09 indicadores nessa dimensão classificados como APL e 06, como AP, o que significa um GET correspondente a 55,55%.

c) Cooperativa Copagrill: possui certificação de qualidade, e está habilitada para comercializar seus produtos em vários países. De acordo com o contexto das mensagens da diretoria descritas nos devidos relatórios, os assuntos mencionados apontam ênfase para os aspectos relacionados a dimensão econômica. Na Figura 8, exibem-se os aspectos comunicados por intermédio das mensagens da diretoria nos períodos analisados.

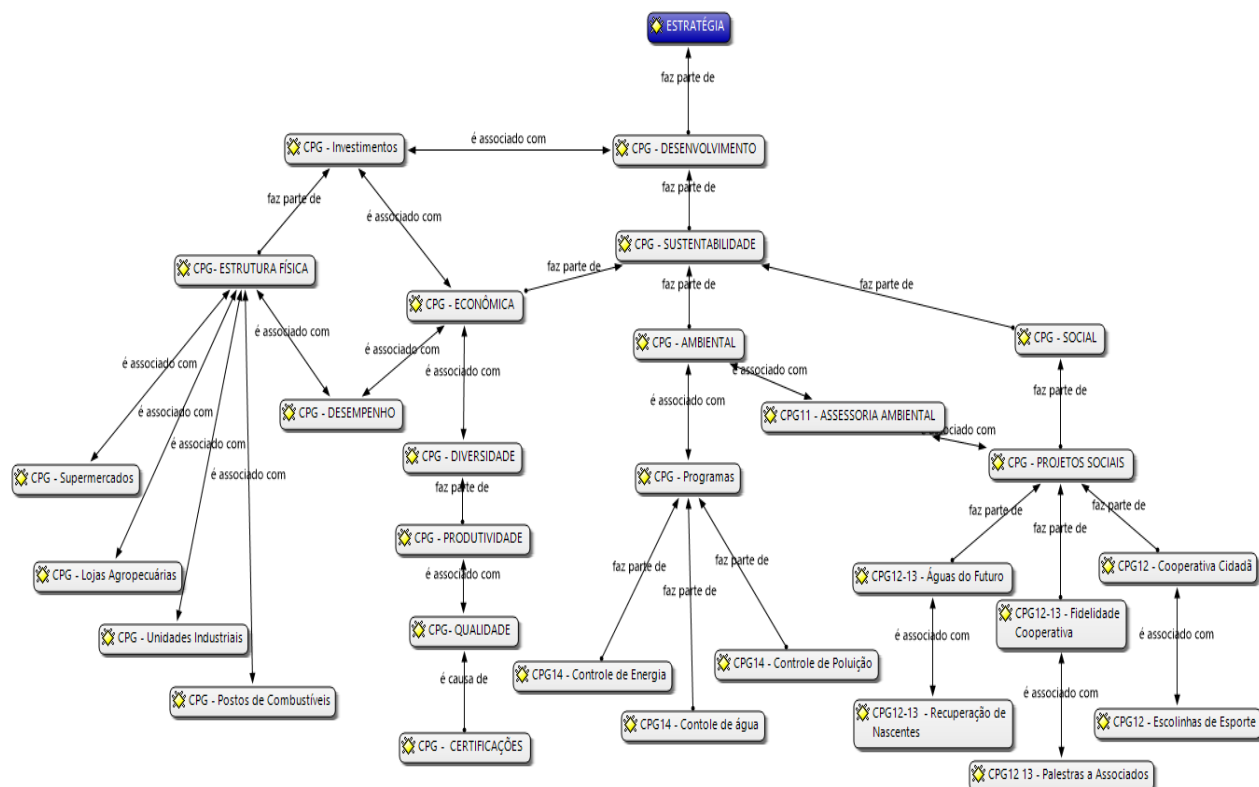


Figura 8. Copagril: estratégia e análise

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

A análise dos aspectos que compõem as dimensões da sustentabilidade compreendeu os relatórios denominados de CPG11, CPG12, CPG13, CPG14 e CPG15. Os resultados apurados relativos à classificação e apresentação do grau de evidenciação dos indicadores referente à dimensão econômica da Copagril estão externados na Tabelas 3.

Tabela 3 – Copagril: classificação de evidenciação da dimensão econômica

CATEGORIA DE ANÁLISE - GRI 4			ADERÊNCIA					NÃO ADERERÊNCIA					Grau de evidenciação total		Não Aderência
Dimensão Econômica	Conteúdo Essencial	INDICADOR - G4	APL/AP					ND					GEE	GET	Total
			CPC11	CPG12	CPG13	CPG14	CPG15	CPC11	CPG12	CPG13	CPG14	CPG15	APL	APL + AP	ND
	Desempenho Econômico	EC1, EC2, EC3, EC4	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	-	22,22+1= 22,22%	61,11%	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	AP	AP	AP	AP	AP	-	-	-	-	-	AP		
	Total Indicadores		G4 - 09												
Total - APL			2	2	2	2	2	-	-	-	-	-			
Total - AP			7	7	7	7	7	-	-	-	-	-			
Total - ND															
TOTAL			9	9	9	9	9	-	-	-	-	-			
													22,22+1= 22,22%		
													AP		
													↕		
													77,78 +0,5 = 38,89%		

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

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% relativo a aderência plena e parcial das práticas e ações comunicadas nos devidos relatórios analisados.

d) **Cooperativa C.Vale:** enfatiza o compromisso social e a responsabilidade ambiental, pois acredita que esse é o passaporte para o futuro promissor. No diagrama da Figura 9, exibem-se os aspectos relatados nas mensagens iniciais dos relatórios de gestão da C. Vale.

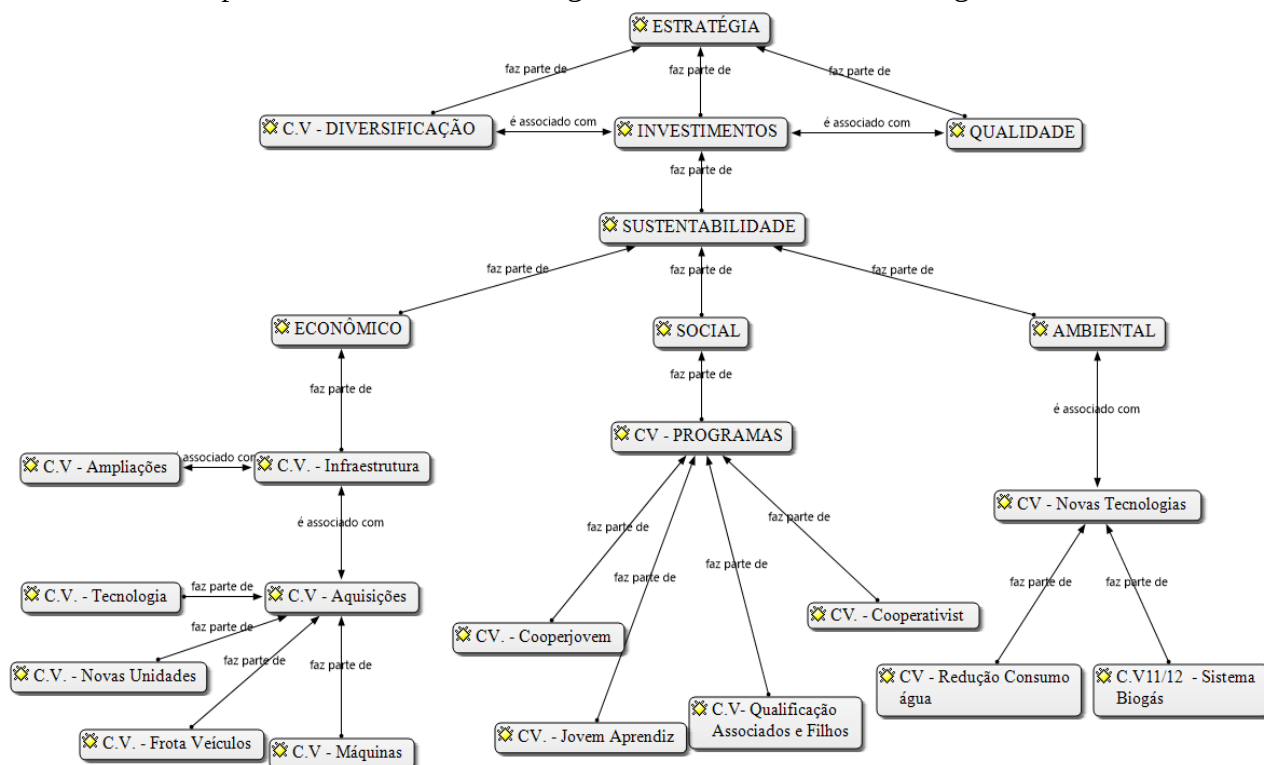


Figura 9. Cooperativa C.Vale: estratégia e análise

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

A análise dos aspectos que compõem as dimensões da sustentabilidade da C. Vale compreendeu os relatórios denominados de CV11, CV12, CV13, CV14 e CV15. Na Tabela 4, exibem-se os resultados da análise relativa à classificação e apuração do grau de evidenciação dos indicadores atrelados à análise da dimensão econômica da C. Vale.

Tabela 4 – 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
			CV11	CV12	CV13	CV14	CV15	CV11	CV12	CV13	CV14	CV15	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	-	-	-	-	-	AP		
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	-	-	-	-	-	66,67+0,5=33,33%		

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

De modo geral, os resultados referenciados na Tabela 4 sublinham que na dimensão econômica, os resultados são considerados satisfatórios, cujo GET para ser assim classificado, deve ser igual ou superior a 66,66% relativo a soma das informações com APL mais AP.

e) **Cooperativa Primato:** as atividades desenvolvidas envolvem a comercialização dos produtos de seus cooperados e a industrialização de rações em indústria própria. Na Figura 10, apresenta-se o diagrama gerado para ilustrar os aspectos associados às dimensões da sustentabilidade comunicados nas mensagens analisadas, sendo que as ações relativas à dimensão social e econômica foram comunicadas com ênfase.

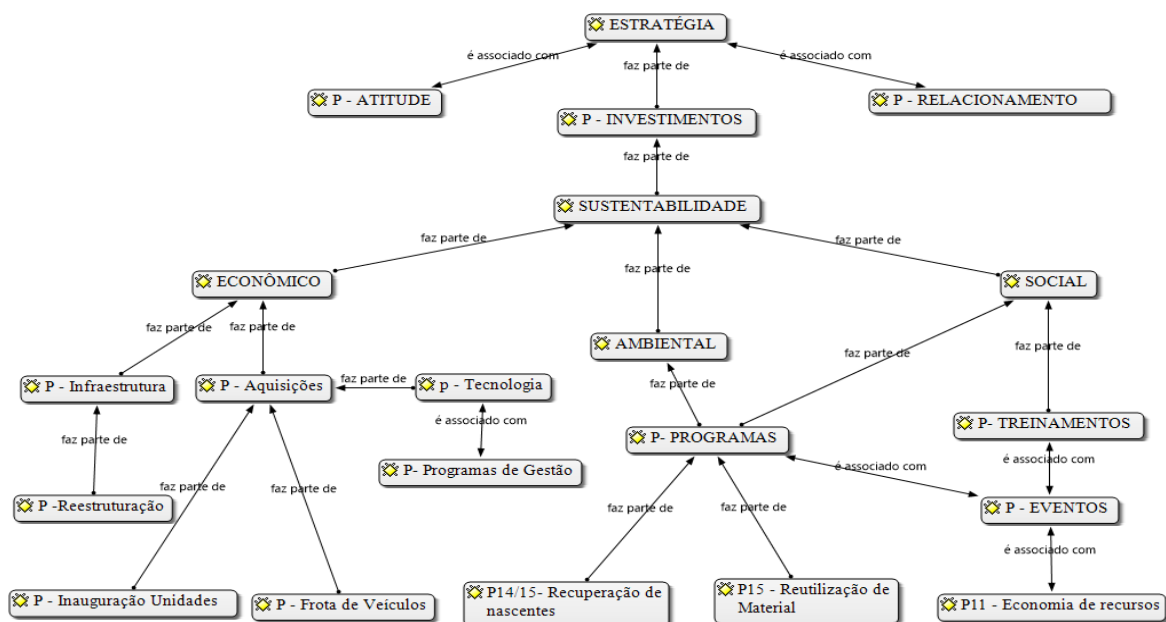


Figura 10. Primato: estratégia e análise

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

A análise dos aspectos que compõem as dimensões da sustentabilidade da Primato compreendeu os relatórios denominados de P11, P12, P13, P14 e P1. Na Tabela 5 exibem-se os resultados da análise relativa à classificação e apuração do grau de evidenciação dos aspectos relativos à dimensão econômica.

Tabela 5– *Primato: classificação de evidenciação da dimensão econômica*

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

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

A partir da análise dos aspectos relativos à dimensão econômica, conforme Tabela 5 a Primato obteve um GET de 33,33% referente aos aspectos classificados com AP. Ainda de acordo com os dados dessa tabela, há uma concentração de relatos classificados com AP, compreendidos pelos aspectos de desempenho econômico e impactos econômicos indiretos. A partir das análises individuais realizadas, apresenta-se, na Tabela 6 a comparação entre o grau de evidenciação das cooperativas analisadas.

Tabela 6 – *Comparação do grau de evidenciação total da sustentabilidade das cooperativas*

COOPERATIVA	Dimensão Econômica	Dimensão Ambiental	Dimensão Social	Total
C.VALE	66,66%	26,47%	17,71%	36,95%
LAR	44,45%	25,88%	24,37%	31,57%
COPACOL	55,55%	14,41%	16,65%	28,87%
COPAGRIL	61,11%	4,41%	17,71%	27,74%
PRIMATO	33,33%	2,36%	10,63%	15,44%
Média Dimensões	52,22%	14,71%	17,41%	

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

Os resultados evidenciados na Tabela 6 indicam que há um distanciamento o relato da sustentabilidade entre as cooperativas, haja vista que os totais apurados por dimensão confirmam que os aspectos associados à dimensão econômica destacam-se por serem mais contextualizados pelas cooperativas em seus relatórios, com um resultado de 52,22%. 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 11, observa-se o panorama geral da evidenciação das dimensões da sustentabilidade das cooperativas analisadas.

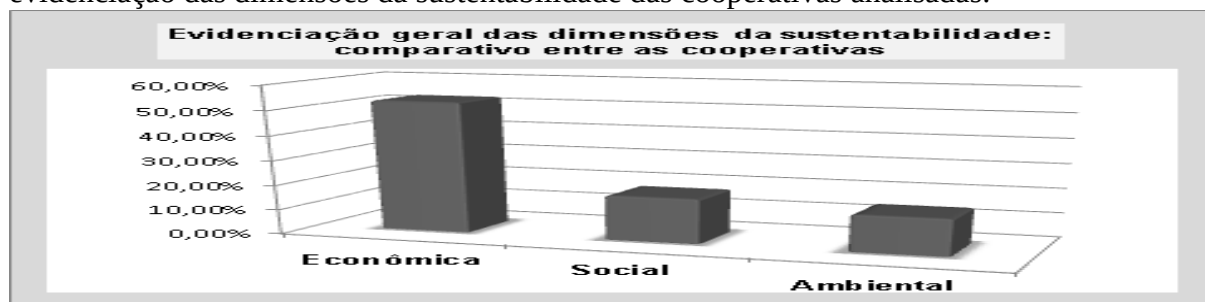


Figura 11. Evidenciação geral das dimensões: comparativo entre as cooperativas analisadas

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. Porém, de acordo com os

princípios previstos no GRI4, 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.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E CONTRIBUIÇÕES PARA A PRÁTICA

Na divulgação da sustentabilidade, as informações devem considerar 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, 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.

No que tange ao primeiro objetivo específico, observou-se, na descrição da estrutura dos relatórios, que há uma evolução relativa à divulgação dos aspectos contidos nas dimensões econômica, ambiental e social, notadamente da Copagril e da Primato. Em relação ao segundo objetivo a análise mostrou que, nas cinco cooperativas, os indicadores, quando identificados, foram contextualizados de forma superficial, classificando-se com aderência parcial. Os resultados também apontaram que o GET foi maior na divulgação das informações associadas à dimensão econômica, que revelam que há um desequilíbrio na divulgação das informações associadas às dimensões da sustentabilidade. Em resposta ao terceiro objetivo específico observou-se, na avaliação, que as práticas mencionadas pelas cooperativas precisam ser mais claras quanto à contextualização da materialidade dos fatos.

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.

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. O referido modelo sugere princípios e atributos que visam contribuir para a evidenciação e a confiabilidade das ações comunicadas, 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 relativo à sustentabilidade, 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.

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.

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

- a) 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.

REFERÊNCIAS

- 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.
- 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.
- Bardin, L. (2004). *Análise de conteúdo* (3a ed.). (L. A. Reto & A. Pinheiro, Trad.). Lisboa: LDA.
- _____. (2010). *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70.
- Bolsa de Mercadorias & Futuros Bovespa. (2016). *O valor do Índice de Sustentabilidade Empresarial*.
- Calixto, L. (2013). A divulgação de relatórios de sustentabilidade na América Latina: um estudo comparativo. *Revista de Administração - RAUSP* 48(4), 828-842.
- 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.
- 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..
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- Dias, Sérgio V. S. (2011) *Auditoria de Processos Organizacionais: Teoria, Finalidade, Metodologia de Trabalho e Resultados Esperados* (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- 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.
- Frimesa, Cooperativa Central. (2016). Apresentação da empresa. Recuperado em 20 janeiro, 2016, de http://www.frimesa.com.br/br/frimesa_apresentacao.php

- Froehlich, C. (2014). Sustentabilidade: dimensões e métodos de mensuração de resultados. *Desenvolve Revista de Gestão do Unilasalle*, 3(2), p-151.
- 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.
- Global Institute of Internal Auditors. (2015). *Global Pulse of Internal Audit Report Portuguese*.
- 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>
- 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,
- 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
- 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.
- 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.
- 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.
- Maia, A. G; Pires, P. S. (2011). Uma compreensão da sustentabilidade por meio dos níveis de complexidade das decisões organizacionais. *RAM - Revista de Administração Mackenzie*, 12, (3), 177-206.
- 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.
- 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.
- 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.

- 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.
- Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio (2016). *Evolução do comércio e indústria*. Recuperado 06 de julho, 2016, de www.desenvolvimento.gov.br/arquivo/secex
- 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.
- 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-ocpar/2011-12-05-11-29->
- _____. (2015). Princípios do cooperativismo no Paraná. Recuperado em 17 de outubro, 2015, de <http://www.paranacooperativo.coop.br/ppc/index.php/sistema-ocpar/2011-12-05->
- 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/>.
- Parra Filho, Domingos., & Santos, João A. (2002). *Metodologia Científica* (5a ed.). São Paulo: Futura.
- 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.
- 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).
- Savitz, Andrew. W. & Weber, Karl. (2007). *A empresa sustentável: o verdadeiro sucesso é o lucro com responsabilidade social e ambiental*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- 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.
- 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.
- Vasconcelos, S. S., & Normanha, M. A., Filho. (2014). Vantagem competitiva com a prática da responsabilidade social e sustentabilidade?. *Revista Ciências Administrativas*, 17(1).
- 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.
- Wanderley, Carlos A. N. (2011). *Auditoria*. Rio de Janeiro: Ferreira.
- 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>