



ASSURANCE: UM ESTUDO DA VERIFICAÇÃO EXTERNA DOS INDICADORES DE SUSTENTABILIDADE NO BRASIL

Resumo

O objetivo geral desta pesquisa é identificar os indicadores de sustentabilidade que as empresas brasileiras submetem à verificação externa. Desse modo, quanto aos objetivos esta pesquisa é classificada como descritiva, de abordagem qualitativa, por meio de procedimento documental. A amostra deste estudo consiste nas empresas listadas na Brasil, Bolsa, Balcão (B3) que submeteram os indicadores GRI-G4 à verificação externa, nos anos de 2014, 2015 e 2016. Os resultados permitiram conhecer quais indicadores foram submetidos à verificação externa, dentre eles destacam-se: o G4-10, relativo à força de trabalho em 93% (2014), 94% (2015) e 90% (2016); G4-20, o qual delimita a materialidade em 95% (2014), 92% (2015) e 67% (2016); G4-EC1, G4- EC2, G4- EC3 e G4- EC4, que se relacionam com desempenho econômico em 53% (2014), 48% (2015 e 2016); e os G4-SO3, G4-SO4 e G4-SO5 relacionados aos indicadores de combate à corrupção em 52% (2014), 44% (2015) e 38% (2016). Quanto às categorias dos indicadores, observou-se que a Categoria Econômica apresentou assurance de 39% (2014), 32% (2015) e 34% (2016); seguida pela Categoria Ambiental de 37% (2014), 24% (2015) e 20% (2016); e Categoria Social com incidência de 30% (2014), 22% (2015 e 2016). Adicionalmente, a pesquisa identificou que os setores de Utilidade Pública (28,57%), Financeiros e Outros (25%), Bens Industriais e Consumo não cíclico (14,28%) se destacaram em relação à asseguuração dos indicadores de sustentabilidade. E que ainda, relativo às empresas prestadoras de serviços, há preferência pelas Auditorias Independentes em 86%. Os resultados corroboram Wallage (2000), Hasan *et al.*, (2003) e Deegan *et al.*, (2006) sobre a ampla variedade nos conteúdos alvo da asseguuração externa, indicando a falta de padrões, ainda que as diretrizes GRI persistam na função de padronizar os reportes de sustentabilidade.

Palavras-chave: Verificação Externa; Relatórios de Sustentabilidade; Indicadores de Sustentabilidade; GRI-G4.

Linha Temática: *Survey*: Submissões que utilizam a pesquisa de levantamento para responder a(s) questão(ões) de pesquisa.

1 INTRODUÇÃO

A Sustentabilidade Empresarial (SE) surge em um ambiente competitivo, no qual, empresas passaram a serem vistas não somente pelo desempenho econômico, mas também pelos impactos causados por suas atividades ao meio ambiente. Nesse contexto, a sociedade pressiona as empresas para que as mesmas assumam suas responsabilidades com o desenvolvimento sustentável do planeta (Coral, 2002). Desse modo, o tripé da sustentabilidade empresarial, também chamado de *Triple Bottom Line*, define que desenvolvimento sustentável está no equilíbrio entre os ganhos e perdas nas dimensões de ordem econômica, social e ambiental (Elkington, 1998; Owen, 2013).

A notória mobilização internacional, a pressão dos governos e dos *stakeholders* levaram as empresas a aumentarem suas práticas de responsabilidade corporativa, bem como



a divulgarem tais informações por meio de Relatórios de Sustentabilidade (RS) (Lenzen, Dey & Murray, 2004). Pesquisas, como da KPMG (2011), apontam que os RS vêm se estabelecendo firmemente como componentes da divulgação corporativa, uma vez que, 95% das 250 maiores corporações do mundo os publicam separadamente.

Dessa maneira, com o intuito de desenvolver normas globais para a elaboração de RS, a *Global Reporting Initiative* (GRI), criou diretrizes para a emissão de RS e indicadores padronizados para serem utilizados universalmente (GRI, 2013). Dentre as diretrizes desenvolvidas, destaca-se o padrão GRI-G4, o qual foi baseado em conteúdos e indicadores acordados internacionalmente para que haja a comparabilidade e que atenda a necessidade de diversos *stakeholders*. Atualmente, as diretrizes da GRI são utilizadas em mais de 90 países, fornecendo os padrões mais utilizados no mundo sobre relatórios e divulgação de sustentabilidade (GRI, 2017). A GRI, ainda, recomenda que seja feita a verificação externa dos RS, e que sejam indicados no Sumário de Conteúdo da GRI quais indicadores foram objeto de tal revisão.

Neste contexto, a verificação externa objetiva a validação e confiabilidade das informações relatadas, e por isso, os RS também devem ser revisados de forma independente, para assegurar as informações neles prestadas (Zaro, Pastre & Alberton, 2015). Simnett, Vanstraelen e Chua (2009), afirmam que a prática de asseguarção externa dos RS funciona como um mecanismo de controle útil para aumentar a credibilidade das informações divulgadas e aumentar a confiança dos usuários.

Ainda, de acordo com a pesquisa Emissão de Relatórios de Responsabilidade Corporativa da KPMG (2011), as empresas brasileiras foram as que mais divulgaram RS entre os países emergentes que fazem parte do bloco do BRIC (Brasil, Rússia, Índia e China). E, das empresas no mundo que recorrem à verificação externa, a pesquisa demonstrou que o Brasil ocupa a 14ª posição, apontando que as empresas brasileiras publicam e auditam cada vez mais as informações relativas à sustentabilidade.

Silveira, Alberton e Vicente (2017) afirmam que a asseguarção externa pode fornecer aos usuários credibilidade das informações de caráter socioambientais, mesmo que, ainda, de forma limitada, e puderam concluir que dentre as diretrizes utilizadas para elaboração dos RS, a GRI é a proposta dominante, presente em 97,14% dos relatórios analisados, sendo que 79,41% delas procederam em assegurá-los.

Dado a este contexto, indaga-se a seguinte pergunta de pesquisa: *Quais são os indicadores de sustentabilidade que as empresas brasileiras submetem à verificação externa?* Dessa forma, o objetivo central desta pesquisa é identificar os indicadores de sustentabilidade que as empresas brasileiras submetem à verificação externa.

Segundo a GRI (2013), ao seguir a recomendação do uso da verificação externa dos indicadores de sustentabilidade, as organizações podem conquistar um grau mais elevado de credibilidade dos seus relatórios. Luna, Gomes, Martinez, Cordeiro Filho e Bomfim (2017) afirmam que a qualidade e a credibilidade das informações publicadas nos RS obtidas pelo procedimento de asseguarção externa fazem com que as partes interessadas da empresa sintam mais confiança nas ações socioambientais adotadas por estas, avocando dessa forma mais investimentos e agregando mais valor ao negócio. Isso demonstra que o mercado está atento às práticas empresariais em torno da questão socioambiental, e que os investidores valorizam mais as empresas que prezam por maior transparência das informações desta natureza.



Assim, esta pesquisa justifica-se por verificar quais os aspectos da sustentabilidade tem sido alvo de preocupação das empresas por meio dos indicadores assegurados, bem como demonstrar de forma qualitativa a proporção dos conteúdos verificados externamente, uma vez que, a verificação externa dos RS é considerada uma prática voluntária por parte das empresas. Ressalta-se que esta pesquisa se diferencia dos demais estudos relacionados à asseguuração dos RS (Wallage, 2000; Hasan, Roebuck & Simnett 2003; Deegan, Cooper & Shelly, 2006; Simnett *et al.*, 2009; Gomes, 2012; Zaro *et al.*, 2015; Silveira *et al.*, 2017), uma vez que, o enfoque persiste no conteúdo e aspectos dos relatórios assegurados. Além de contribuir com a incipiente temática de asseguuração dos RS no Brasil.

E ainda, no contexto empresarial, as necessidades das organizações tornarem-se sustentáveis e confiáveis reafirma a importância de pesquisas nessa área. Nesse sentido, Perego e Kolk (2012), afirmam que as práticas de asseguuração dos RS exercem um papel relevante no desenvolvimento e na sustentação da responsabilidade para com a sustentabilidade. Os autores ressaltam a falta de análises que demonstrem como a asseguuração dos RS tem sido difundida ao longo do tempo, em diferentes contextos nacionais e dos diversos tipos de prestadores de garantia.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Verificação externa dos indicadores de sustentabilidade (*Assurance*)

Segundo a NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL (CFC, 2009, p.4), asseguuração consiste no trabalho em que o profissional independente “[...] visa obter evidências apropriadas e suficientes para expressar sua conclusão, de forma a aumentar o grau de confiança dos usuários previstos sobre o resultado da mensuração ou avaliação do objeto, de acordo com os critérios que sejam aplicáveis”. Assim, o relatório de asseguuração sobre as informações de sustentabilidade de uma organização surge devido à necessidade de emissão de opinião de um profissional, que forneça alguma garantia de que as informações contidas no RS sejam confiáveis (Almeida, 2014).

A verificação externa dos RS tem como principais objetivos: garantir a veracidade da informação; contribuir para a credibilidade de todo o processo de gestão; assegurar que os recursos estão sendo empregados de forma eficaz; contribuir para a melhoria contínua do processo de divulgação; assegurar aos *stakeholders* e potenciais investidores que os riscos de gestão são administrados com eficácia; e demonstrar o compromisso da entidade em melhorar o seu desempenho econômico, ambiental e social (GRI, 2011). Esta revisão feita por entidades independentes da organização auditada podem ser realizada por profissionais classificados em três grupos: empresas de contabilidade (procedimentos de auditoria), empresas de engenharia (certificações técnicas) e empresas de serviços em sustentabilidade (especialistas) (GRI, 2013).

Nesta perspectiva, Simnett *et al.*, (2009) buscaram identificar os fatores explicativos da asseguuração dos RS e da escolha do prestador de garantia para uma amostra de 2.113 empresas de 31 países diferentes que emitiram RS entre os anos de 2002 e 2004. O estudo sustentou a hipótese de que a garantia e a escolha do prestador de garantia está em função dos fatores relacionados à empresa, indústria e país. Os resultados demonstraram que as empresas que buscam aumentar a credibilidade de seus relatórios e construir sua reputação corporativa são mais propensas a ter seus RS assegurados, embora não seja relevante se o provedor da garantia provém da profissão de auditoria.



No entanto, Perego e Kolk (2012) ao estudarem a evolução das práticas de asseguarção dos RS das empresas que fazem parte da *250 Fortune Global*, durante um período de dez anos, constataram que 51,7% dos relatórios são assegurados por empresas de auditoria contábil, 22,2% por especialistas em sustentabilidade, 11,1% por certificadoras e 15% por outros tipos de organizações. Corroboram Zaro *et al.*, (2015), em seu estudo sobre a asseguarção dos RS das empresas brasileiras listadas na carteira do ISE 2013, que 69% da carteira ISE 2013 adotaram a prática de asseguarção dos RS, das quais 71% delas foram realizadas por empresas de auditoria independente.

Neste aspecto, Silveira *et al.* (2017) concluíram que 82,1% dos trabalhos de asseguarção dos RS das empresas ISE 2016 foram feitos por empresas de Auditoria independente, sendo que as empresas dos setores de Energia Elétrica e Bancos foram as que mais submeteram os seus relatórios a verificação externa.

A estrutura e o conteúdo dos relatórios de asseguarção externa podem variar dependendo do escopo da garantia (Hasan *et al.*, 2003), ou seja, as normas de asseguarção objetivam instituir princípios e orientação ao profissional independente, porém; o trabalho de asseguarção é flexível aos objetivos desejados pelos usuários (Almeida, 2014).

Dessa maneira, normas como a brasileira NBC TO 3000 (Trabalhos de Asseguarção Diferente de Auditoria e Revisão), equivalente à norma internacional ISAE 3000 do IASB (2003) (*International Standard on Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information*), aprovada pela Resolução CFC nº 1.160/2009, institui dois níveis para os trabalhos de asseguarção: limitada e razoável. A asseguarção razoável reduz o risco do trabalho a um nível aceitavelmente baixo, enquanto a asseguarção limitada tem por objetivo “[...] reduzir o risco do trabalho a um nível aceitável nas circunstâncias, porém em um nível maior de risco do que em trabalho de asseguarção razoável” (NBC TO 3000, 2009, p. 1).

Neste sentido, Wallage (2000) aborda as primeiras tentativas de garantia de relatórios de sustentabilidade ao analisar o relatório de asseguarção da Shell do ano 2000 ao levantar questões relativas à estrutura dos relatórios, normas de asseguarção, procedimentos técnicos e critérios de asseguarção, independência e a habilidade do auditor. O autor afirma que a verificação dos RS é um serviço de garantia muito desafiador para os auditores devido à falta de padrões, procedimentos e critérios estabelecidos para a elaboração e asseguarção dos relatórios; dado a, a imprecisão de quais são os limites das responsabilidades ambientais e sociais das empresas.

Hasan *et al.*, (2003) examinaram diferentes formatos de relatórios de asseguarção dos RS, os quais consistiram em: parecer em formato de procedimentos, parecer de garantia negativo, parecer de garantia positiva e parecer de garantia positiva com parágrafo de limitação. Os autores aplicaram questionários a 792 acionistas com o intuito de verificar quais dos tipos de relatórios fornecia mais segurança na percepção do usuário da informação; sendo que os resultados indicaram que o relatório em formato de procedimentos foi interpretado por eles com um nível maior de segurança. Neste aspecto, Deegan *et al.*, (2006) analisaram 170 relatórios de asseguarção das empresas do Reino Unido e da Europa entre os anos de 2000 a 2003. As conclusões deste estudo indicaram ampla variedade nos conteúdos de garantia, além de destacarem a necessidade de orientações e regulamentação na área, devido a não compreensão por grande parte dos usuários da informação.



Gomes (2012) verificou o estado da arte da auditoria dos relatórios de sustentabilidade das 117 maiores empresas portuguesas nos anos de 2008, 2009 e 2010. Os objetivos do estudo compreenderam identificar os normativos utilizados para a elaboração e verificação dos RS, as empresas de auditoria mais procuradas, a estrutura dos relatórios de asseguarção e os procedimentos utilizados no processo de garantia externa. Os resultados demonstraram que as diretrizes da GRI são as normas mais utilizadas pelas empresas para a elaboração dos RS, e a norma mais aplicada na orientação da abordagem da verificação externa adotada pelos prestadores de garantia é a ISAE 3000 (IASB, 2003). Em relação à estrutura dos relatórios de asseguarção, a pesquisa conclui que a estrutura nem sempre é coincidente, uma vez que, as diferenças variam conforme as preferências do assegurado e assegurado.

O escopo da asseguarção, também, está intimamente relacionado à estrutura e conteúdo dos RS. Assim, o tipo de informação assegurada está a depender da forma e critério de elaboração e publicação dos relatórios. Conforme o modelo de reporte GRI-G4 (2013), as empresas devem apresentar um sumário ao final do RS com os indicadores relativos às práticas de sustentabilidade adotadas por elas. O conteúdo desses indicadores pode variar de acordo com a escolha da empresa em relatar entre a opção “de acordo” com “Essencial” (*Core*) ou “Abrangente” (*Comprehensive*). A opção Essencial comporta elementos considerados essenciais para um RS, relatando impactos do seu desempenho econômico, ambiental, social e de governança. Já na opção Abrangente adiciona-se a divulgação de informações sobre a estratégia, análise, governança, ética e integridade da organização, relatando de forma mais ampla os aspectos materiais identificados.

No sumário, ainda, há uma coluna específica para a indicação da verificação externa por indicador. Dessa forma, a GRI orienta que seja indicado quando um determinado indicador foi submetido à verificação externa, e se em caso afirmativo, solicita que seja indicada a página na qual a Declaração de Verificação Externa pode ser encontrada no relatório (GRI, 2013).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para identificar os indicadores de sustentabilidade que as empresas brasileiras submetem à verificação externa, foi realizada uma pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa por meio de pesquisa de levantamento com dados secundários.

As pesquisas descritivas descrevem as características de determinada população e a sua relação entre diversas variáveis, e se caracterizam pela interpretação dos fatos sem interferência do pesquisador (Gil, 2008). A abordagem qualitativa auxilia descrever a complexidade de um determinado problema e classificar processos dinâmicos vivenciados por grupos sociais (Richardson, 2008). Dessa forma, torna-se possível a caracterização da verificação externa dos indicadores de sustentabilidade relatados nos RS, de modo a identificar os tipos de informações reportadas e asseguradas, uma vez que, devido a sua natureza a voluntária, a asseguarção de informações socioambientais apresenta-se como problema dito complexo.

Para o levantamento dos dados, coletaram-se as informações secundárias das empresas, disponíveis nos Relatórios de Sustentabilidade (RS) no sítio eletrônico de cada empresa, Relatórios de Asseguarção Independente no RS e o cadastro das empresas no site da B3. Ressalta-se que os dados de fontes secundárias foram coletados entre os meses de maio e setembro de 2017. Ainda, o período de análise teve por base os anos de 2013, 2014 e 2015,



dado o lançamento da diretriz GRI-G4 em 2013, comportando um maior número de relatos a partir do ano de 2014.

A população da pesquisa compreende as 446 empresas listadas (B3). Dentre as empresas listadas, foram selecionadas as 160 empresas que publicaram RS durante o período de análise, destas foram selecionadas as 74 empresas que utilizaram a metodologia GRI-G4 e por fim selecionadas para a composição da amostra apenas aquelas que submeteram os indicadores GRI-G4 a verificação. Assim a amostra final constitui-se em 32 empresas. A Tabela 1 apresenta as empresas componentes da amostra da presente pesquisa, diferenciadas de acordo com tipo de abrangência do relatório GRI-G4.

Tabela 1 – Empresas da amostra por tipo de abrangência

Essencial		Abrangente	
1	AES TIETE	13	ITAUNIBANCO
2	BRADESCO	14	KLABIN S/A
3	BRASKEM	15	LIBRA T RIO
4	CEMIG	16	LOJAS RENNER
5	CIELO	17	M.DIASBRANCO
6	COPEL	18	MINERVA
7	ECORODOVIAS	19	NATURA
8	ELETROPAULO	20	RENOVA
9	ENERGIAS BR	21	TELEF BRASIL
10	EVEN	22	TRIUNFO PART
11	GOL	23	WHIRLPOOL
12	INVEPAR		

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Ressalta-se que durante os três anos analisados (2014-2016), constam 32 empresas na amostra. No entanto em cada ano esse número pode variar, pois nem todas as empresas disponibilizaram os dados necessários em todos os anos. Sendo que, apenas nove (9) das empresas procederam à verificação externa em todos os anos. Optou-se por prosseguir com a pesquisa dessa forma, pois se acredita que quanto maior o número de informações, maior é a possibilidade de inferência sobre realidade das empresas brasileiras.

Para operacionalizar esta pesquisa, optou-se por instrumento de coleta dos tipos de informações de sustentabilidade verificados externamente o próprio Sumário Remissivo da GRI-G4 elaborado pela própria diretriz e disponibilizado pelas empresas em anexo ao RS. Após o levantamento dos dados, os mesmos foram organizados em planilhas eletrônicas, para, então, proceder à análise dos indicadores de sustentabilidade assegurados pelas empresas brasileiras.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Ao observar a verificação externa dos indicadores de sustentabilidade das 32 empresas que emitiram os RS conforme o modelo GRI-G4, notou-se que a forma como as empresas dispõem da asseguarção de tais indicadores difere, uma vez que, a emissão e asseguarção dos RS constituem-se em práticas voluntárias. Assim, quantidade de empresas por ano varia em 29 em 2014, 17 em 2015 e 10 em 2016, conforme demonstra a Tabela 2.

Tabela 2 – Emissão anual das empresas da Amostra

Relatos das Empresas da Amostra	2014	2015	2016
Informou por indicador a verificação externa.	29	17	10



Verificação externa do RS em geral.	1	12	16
Não houve verificação externa.	2	2	3
Não publicou RS.		1	1
Publicou em outros padrões			2

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

As empresas componentes da amostra pertencem a 8 setores diferentes de acordo com a nomenclatura disponibilizada B3, como mostra Tabela 3.

Tabela 3 – Setor de atuação das empresas da amostra

Setor	2014	2015	2016
Bens Industriais	3	4	1
Consumo Cíclico	2	-	-
Consumo não Cíclico	3	3	2
Financeiro e Outros	6	5	3
Materiais Básicos	4	-	-
Petróleo, Gás e Biocombustíveis	1	-	-
Telecomunicações	1	1	1
Utilidade Pública	9	4	3
Total	29	17	10

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

De acordo com a Tabela 3, de um universo de 56 RS assegurados por indicador de sustentabilidade, 16 (28,57%) pertencem ao setor de Utilidade Pública, seguido pelos setores de Financeiros e Outros com 14 relatórios (25%); Bens Industriais e Consumo não Cíclico com 8 assegurações (14,28%) cada um; Materiais Básicos em 4 relatórios (7,15%); Telecomunicações representado por 3 relatórios (5,35%); Consumo não Cíclico com 2 relatórios (3,57%) e Petróleo, Gás e Biocombustíveis por 1 relatório (1,78%).

Do setor de Utilidade Pública os 16 relatórios pertencem a empresas que atuam no ramo de Energia Elétrica, enquanto no setor de Financeiro e Outros 12 dos 14 relatórios são de empresas que exercem atividades do segmento de Bancos. Estes resultados se assemelham aos encontrados por Silveira *et al.* (2017) ao constatarem que a maioria das empresas ISE 2016 que submeteram os RS a verificação externa pertenciam a estes mesmos setores, e ainda, ressaltam que as agências (Anel e Bacen) que regulamentam estes setores orientam fortemente a divulgação das práticas socioambientais. E isto, vai ao encontro a proposição de Simnett *et al.*, (2009) de que a assegurar dos RS está, também, associada a fatores relacionados ao setor em que a organização atua.

Com base nas informações dos relatórios de asseguração contidos nos RS, identificaram-se as empresas prestadoras dos serviços de asseguração externa, conforme demonstrado na Tabela 4.

Tabela 4 – Prestadoras de serviços de asseguração da amostra

Prestador	2014	%	2015	%	2016	%
Auditoria	24	82,75	15	88,24	9	90,00
Certificadora	4	13,80	2	11,76	1	10,00
Especialista	1	3,45	-	-	-	-
Total	29	100	17	100	10	100

Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

Nota-se que, em todos os anos analisados, as empresas de Auditoria independente realizaram a maioria dos trabalhos de asseguração dos indicadores relacionados à sustentabilidade da GRI-G4 com 82,75% em 2014; 88,24% em 2015 e 90% em 2016. As



empresas certificadoras foram responsáveis em 13,80% em 2014, 11,76% em 2015 e 10% em 2016 dos trabalhos. Já as empresas especialistas em consultoria na área de sustentabilidade participaram em somente 3,45% das assegurações no ano 2014. Estes resultados apontam que as firmas de Auditoria contábil independente possuem certa credibilidade no ramo de verificação e validação de informações; e corroboram com as evidências apontadas por Perego e Kolk (2012), Gomes (2012) e Zaro *et al.* (2015) e Silveira *et al.* (2017).

Com relação à descrição dos indicadores, observou-se que o Sumário Remissivo da GRI distribui os aspectos da sustentabilidade em Conteúdos Padrão Gerais e Específicos que varia de acordo com a abrangência do relatório, Essencial ou Abrangente, a qual empresa optou em relatar. Os Conteúdos Padrão Gerais aplicam-se a todas as organizações que elaboram RS e dividem-se em sete partes: Estratégia e Análise, Perfil Organizacional, Aspectos Materiais Identificados e Limites, Engajamento de *Stakeholders*, Perfil do Relatório, Governança e Ética e Integridade. Já para Conteúdos Padrão Específicos é organizado em três Categorias - Econômica, Ambiental e Social.

Ao nível Essencial, a análise dos Indicadores Gerais, mostra que em relação ao Perfil Organizacional, o indicador mais verificado em 2014 foi o G4-10, sendo evidenciado em 95% das empresas da amostra. O mesmo indicador em 2015 e 2016 foi verificado por 100% das empresas. Esse indicador é relacionado à força de trabalho, que descreve o número total de empregados por contrato de trabalho e gênero.

Em relação aos Aspectos Materiais Identificados e Limites, a materialidade representada pelos indicadores G4-19 e G4-20 foi responsável por 95% em 2014, 92% em 2015 e 67% em 2016 em relação ao total de empresas da amostra. De acordo com a GRI, a materialidade é o limiar a partir do qual os aspectos tornam-se suficientemente expressivos para o relato. Para que a materialidade seja estabelecida em um RS, é preciso considerar também os impactos econômicos, ambientais e sociais que cruzam um determinado limiar, passando a afetar a capacidade da organização de satisfazer necessidades presentes sem comprometer as necessidades de gerações futuras.

A Tabela 5 apresenta a análise horizontal e vertical dos indicadores da abrangência Essencial dos Conteúdos Padrão Gerais, demonstrando a proporção de asseguarção por indicador, bem como variação da asseguarção entre os anos.

Tabela 5 – Análises Vertical e Horizontal da Amostra da Opção Essencial

Indicador	Análise Vertical			Análise Horizontal	
	2014	2015	2016	2014-2015	2015-2016
Estratégia e Análise					
G4-1	76%	54%	50%	-56%	-57%
Perfil Organizacional					
G4-3	71%	85%	67%	-27%	-64%
G4-4	71%	85%	50%	-27%	-73%
G4-5	71%	85%	67%	-27%	-64%
G4-6	71%	77%	67%	-33%	-60%
G4-7	71%	85%	67%	-27%	-64%
G4-8	71%	85%	67%	-27%	-64%
G4-9	81%	77%	50%	-41%	-70%
G4-10	95%	100%	100%	-35 %	-54%
G4-11	81%	69%	67%	-47%	-56%
G4-12	81%	85%	50%	-35%	-73%
G4-13	81%	69%	67%	-47%	-56%



G4-14	76%	69%	67%	-44%	-56%
G4-15	81%	92%	67%	-29%	-67%
G4-16	76%	92%	67%	-25%	-67%
Aspectos materiais identificados e limites					
G4-17	81%	85%	67%	-35%	-64%
G4-18	90%	92%	67%	-37%	-67%
G4-19	95%	92%	67%	-40%	-67%
G4-20	95%	92%	67%	-40%	-67%
G4-21	90%	92%	67%	-37%	-67%
G4-22	76%	62%	67%	-50%	-50%
G4-23	76%	62%	67%	-50%	-50%
Engajamento de <i>stakeholders</i>					
G4-24	90%	92%	67%	-37%	-67%
G4-25	90%	85%	67%	-42%	-64%
G4-26	86%	92%	67%	-33%	-67%
G4-27	76%	92%	67%	-25%	-67%
Perfil do relatório					
G4-28	81%	77%	67%	-41%	-60%
G4-29	81%	77%	67%	-41%	-60%
G4-30	76%	69%	67%	-44%	-56%
G4-31	76%	62%	50%	-50%	-63%
G4-32	81%	85%	67%	-35%	-64%
G4-33	86%	85%	67%	-39%	-64%
Governança					
G4-34	81%	77%	50%	-41%	-70%
Ética e integridade					
G4-56	76%	85%	67%	-31%	-64%

Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

O indicador G4-25 - Relate a base usada para a identificação e seleção de *stakeholders* para engajamento - foi verificado por 90% das empresas da amostra em 2014 e 85% em 2015 e 67% em 2016. Esse indicador representa o aspecto de Engajamento de *Stakeholders* que se constitui em uma ferramenta útil para compreender as principais expectativas e interesses razoáveis dos usuários da informação relatada, além de auxiliar na definição da materialidade no processo de elaboração do RS (GRI, 2013).

No Perfil do Relatório o indicador de maior representatividade entre as empresas foi o G4-33, o qual indica as práticas e políticas adotadas de verificação externa do relatório, o que reforça a função da asseguuração em fornecer credibilidade aos RS (Simnett *et al.*, 2009). Nos aspectos da Governança Corporativa, o indicador sobre a estrutura de governança da organização, G4-34, ficou entre 81% em 2014 e 50% em 2016. Ainda, relacionado à Ética e Integridade, o indicador G4-56 sobre valores, princípios, padrões e normas de comportamento da organização foi verificado em 2014 por 76% da amostra e em 2015 e 2016 por 85% e 67%, respectivamente.

Ao nível Abrangente, os indicadores comuns à opção Essencial seguiram semelhança nos resultados. No aspecto Perfil Organizacional, em 2014, a maior frequência foi dos indicadores de Número total de empregados por contrato de trabalho e gênero (G4-10) e Cadeia de fornecedores da organização (G4-12), com 88% de incidência para ambos. O indicador G4-12 informa aos *stakeholders* sobre os principais elementos da cadeia de fornecedores em relação às principais atividades, produtos e serviços da organização.



No ano de 2015, ainda no mesmo aspecto, Perfil Organizacional, destaque para o indicador G4-15 sobre as cartas, princípios ou outras iniciativas desenvolvidas externamente de caráter econômico, ambiental e social que a organização subscreve ou endossa, fazendo distinção entre as iniciativas obrigatórias e voluntárias. Em 2016 nesse aspecto, os indicadores mais evidenciados foram novamente o G4-10 como em 2015, e o G4-15 e G4-16. Este último lista a participação da empresa em associações e organizações nacionais ou internacionais de defesa em que a organização: a) tem assento no conselho de governança; b) participa de projetos ou comissões; c) contribui com recursos financeiros além da taxa básica como organização associada; e d) considera estratégica a sua participação.

Para os Aspectos Materiais Identificados e Limites, em 2014 a maioria dos indicadores foi verificada por 75% das empresas da amostra. Em 2015, dos 7 indicadores, 6 deles foram verificados pela metade da amostra, sendo que o indicador sobre Entidades incluídas nas demonstrações financeiras consolidadas ou documentos equivalentes da organização (G4-17) foi verificado por 75% da amostra. O indicador G4-26 referente à Abordagem adotada pela organização para envolver os *stakeholders* foi o indicador mais verificado em 2014 com 88%, 2015 e 2016 em 75% da amostra. A Tabela 6 apresenta os indicadores verificados pelas empresas do nível Abrangente.

Tabela 6 – Indicadores verificados somente no nível Abrangente

Indicador	2014	2015	2016
Estratégia e Análise	Qtd. Empresas	Qtd. Empresas	Qtd. Empresas
G4-2	6	3	3
Governança			
G4-35	6	3	3
G4-36	7	4	3
G4-37	7	3	3
G4-38	7	4	3
G4-39	7	3	3
G4-40	8	4	3
G4-41	6	3	3
G4-42	6	3	2
G4-43	6	3	2
G4-44	6	3	3
G4-45	7	4	3
G4-46	7	4	3
G4-47	7	4	3
G4-48	5	3	2
G4-49	7	4	2
G4-50	6	3	3
G4-51	7	3	3
G4-52	7	3	3
G4-53	6	3	3
G4-54	6	2	2
G4-55	5	2	2
Ética e integridade			
G4-57	8	4	3
G4-58	8	4	3
Total da Amostra para o Nível	8	4	4

Fonte: Dados da Pesquisa (2017).



Na Estratégia e Análise, o indicador adicional à opção Abrangente é o G4-2. Tal indicador revela os principais impactos, riscos e oportunidades, e foi evidenciado por 75% das empresas da amostra em todos os anos da análise. No tocante a Governança, há 21 indicadores a mais que na opção essencial, a qual só tem um indicador relativo a esse aspecto. Em 2014 o indicador G4-40 sobre os processos de seleção e nomeação para o mais alto órgão de governança e seus comitês foi no qual mais houve a incidência da verificação externa, todas as empresas da amostra efetuaram a verificação deste indicador, o mesmo comportamento ocorreu em 2015. Já em 2016 a verificação passou para 75% da amostra.

Conforme a Tabela 6, a amostra das empresas do nível Abrangente foi composta por 8 empresas em 2014, 4 empresas em 2015 e 2016. Em 2014, para os 21 indicadores de governança, a média de asseguarção foi de 81%. No ano de 2015, 33% dos indicadores foram submetidos à verificação por 100% da amostra. Enquanto, em 2016, 57% dos indicadores foram assegurados em 75% da amostra. Os indicadores relativos à Governança envolvem o mais alto órgão de governança e a forma como as decisões econômicas, ambientais e sociais podem vir a impactar no desempenho empresarial. De toda a análise, esses indicadores foram sobre os quais mais incidiram a asseguarção externa, provavelmente pela importância que esses indicadores têm em relação ao andamento de todos os demais, ao demonstrar a influência das boas práticas de governança corporativa na preservação da continuidade das empresas.

Nos procedimentos de análise dos Conteúdos Padrão Específicos optou-se por analisar conjuntamente, pois os indicadores específicos são idênticos nas duas opções de abrangência. Devido à quantidade de indicadores específicos (137), a análise prossegue segregada pelas categorias econômica, ambiental e social. A Categoria Econômica se refere aos impactos da organização sobre as condições econômicas de seus *stakeholders* e sobre sistemas econômicos em nível local, nacional e global. Enquanto a Categoria Ambiental se relaciona aos impactos da organização sobre ecossistemas, incluindo aspectos bióticos e abióticos, como por exemplo; solo, ar e água. Já a Categoria Social diz respeito aos impactos da organização sobre os sistemas sociais em que ela opera (GRI, 2013).

A Categoria Econômica foi agrupada pelos aspectos dos indicadores a ela pertencentes na Tabela 7. No aspecto desempenho econômico, em 2014 teve 53% de incidência de asseguarção, 48% em 2015 e novamente 48% em 2016. Em todos os anos da pesquisa, esse aspecto foi o qual mais houve a verificação externa dos indicadores. O aspecto presença no mercado assegurou em 2014 22% dos indicadores, 10% em 2015 e 17% em 2016. Os impactos econômicos indiretos foram o segundo aspecto com mais incidência de verificação externa dos seus indicadores, sendo 41% em 2014, 31% em 2015 e 40% em 2016. Já o aspecto práticas de compra, em relação à verificação externa dos seus indicadores, manteve-se linear entre 2014 e 2015 com 24% de incidência e em 2016 com 15% de asseguarção.

Tabela 7 – Análise por Agrupamento dos Aspectos dos Indicadores da Categoria Econômica

Categoria Econômica	2014			2015			2016		
	Indic. x Amostra	Indic. Asseg.	%	Indic. x Amostra	Indic. Asseg.	%	Indic. x Amostra	Indic. Asseg.	%
Desempenho Econômico	145	77	53	85	41	48	50	24	48
Presença no Mercado	87	19	22	51	5	10	30	5	17
Impactos Econômicos Indiretos	87	36	41	51	16	31	30	12	40
Práticas de Compra	58	14	24	34	8	24	20	3	15

Nota: Indic. Representa indicador



Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

A Categoria Ambiental, apresentada na Tabela 8, está segregada em que demandam maior complexidade na elaboração do relatório pelas variáveis envolvidas, percebeu-se um nível mais baixo de assegurar dos indicadores conforme as análises seguintes detalham.

Tabela 8 - Análise por Agrupamento dos Aspectos dos Indicadores da Categoria Ambiental

Categoria Ambiental	2014			2015			2016		
	Indic. x Amostra	Indic. Asseg.	%	Indic. x Amostra	Indic. Asseg.	%	Indic. x Amostra	Indic. Asseg.	%
Materiais	87	21	24	51	7	14	30	3	10
Energia	174	67	39	102	24	24	60	17	28
Água	116	52	45	68	21	31	40	12	30
Biodiversidade	145	48	33	85	18	21	50	3	6
Emissões	232	112	48	136	41	30	80	14	18
Efluentes e Resíduos	174	78	45	102	29	28	60	20	33
Produtos e Serviços	87	22	25	51	11	22	30	3	10
Conformidade	58	22	38	34	8	24	20	6	30
Transportes	58	12	21	34	6	18	20	1	5
Geral	58	23	40	34	9	26	20	7	35
Avaliação Ambiental de Fornecedores	87	31	36	51	14	27	30	6	20
Mecanismos de Queixas e reclam. relativas a Impactos Ambientais	58	10	17	34	3	9	20	1	5

Nota: Indic. Representa indicador

Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

Conforme a Tabela 5, a assegurar dos indicadores dos aspectos Materiais em 2014 foi de 24%, em 2015 de 14% e em 2016 de 10%, isto indica que a preocupação em verificar os indicadores referentes ao uso de materiais recicláveis, por exemplo, não é tão significativo para as empresas da amostra. Os indicadores pertencentes ao aspecto Água, em que as empresas asseguraram em 2014 45%, em 2015 31% e em 2016 30%, indicam a preocupação com as fontes hídricas e reutilização da água.

Os indicadores de Biodiversidade a *assurance* foi de 33%, 21% e 6% durante os períodos de análise, respectivamente. Em 2014, 48% dos indicadores das Emissões foram submetidos à verificação externa, já em 2015 foram 30% e em 2016 apenas 18%, esses indicadores estão relacionados à emissão dos gases de efeito estufa. Já para os gastos e investimentos com proteção ambiental, representados pelo aspecto Geral, foram verificados em 40% dos casos em 2014, 26% em 2015 e 35% em 2016.

Para os Efluentes e Resíduos foram verificados por 45% da amostra em 2014, 28% em 2015 e 33% em 2016, tais indicadores tem conexão com os descartes de água, resíduos e vazamentos. Enquanto, a distribuição da verificação externa dos indicadores de Conformidade foi de 38% em 2014, 24% em 2015 e 30% em 2016, e dizem a respeito de valores monetários de multas significativas e o número total de sanções não monetárias aplicadas em decorrência da não conformidade com leis e regulamentos ambientais.

O indicador de Mecanismos de queixas e reclamações relativas a impactos ambientais teve baixa incidência, sendo verificado em 2014 por 17% da amostra, em 2015 por 9% das empresas e em 2016 por apenas 5%. Os indicadores de produtos e serviços foram submetidos à verificação externa por 25% em 2014, 22% em 2015 e 10% em 2016, tal indicador exprime o percentual de produtos e suas embalagens recuperados em relação ao total de produtos vendidos. Por fim, os indicadores de Avaliação ambiental de fornecedores tiveram 36% de



verificação em 2014, 27% em 2015 e 20% em 2016, este indica o empenho das empresas na captação de novos fornecedores com base em critérios ambientais.

Na Categoria Social, a apresentação dos indicadores é feita por subcategorias. A Tabela 9 apresenta a análise por agrupamento dos aspectos dos indicadores da categoria social.

Tabela 9 - Análise por Agrupamento dos Aspectos dos Indicadores da Categoria Social

Categoria Social	2014			2015			2016		
Práticas trabalhistas e trabalho decente	Indic. x Amostra	Indic. Asseg.	%	Indic. x Amostra	Indic. Asseg.	%	Indic. x Amostr a	Indic. Asseg.	%
Emprego	116	51	44	68	19	28	40	12	30
Relações Trabalhistas	58	9	16	34	1	3	20	1	5
Saúde e Segurança no Trabalho	145	62	43	85	27	32	50	16	32
Treinamento e Educação	116	61	53	68	35	51	40	17	43
Diversidade e Igualdade de Oportunidades	58	18	31	34	9	26	20	8	40
Igualdade Remuneração entre Mulheres e Homens	58	14	24	34	6	18	20	5	25
Avaliação de Fornecedores em Práticas Trabalhistas	87	36	41	51	11	22	30	6	20
Mecanismos de Queixas e Reclamações Relacionadas a Práticas Trabalhistas	58	14	24	34	4	12	20	2	10
Direitos Humanos									
Investimentos	87	14	16	51	8	16	30	9	30
Não discriminação	58	13	22	34	8	24	20	2	10
Liberdade associação e negociação coletiva	58	12	21	34	5	15	20	3	15
Trabalho infantil	58	17	29	34	8	24	20	5	25
Trabalho forçado ou análogo ao escravo	58	18	31	34	9	26	20	7	35
Práticas de Segurança	58	9	16	34	3	9	20	1	5
Direitos Indígenas	58	8	14	34	1	3	20	1	5
Avaliação	58	6	10	34	2	6	20	2	10
Avaliação de Fornecedores em Direitos Humanos	87	27	31	51	10	20	30	7	23
Mecanismos de Queixas e Reclamações Relacionadas a Direitos Humanos	58	12	21	34	10	29	20	3	15
Sociedade									
Comunidades Locais	87	37	43	51	13	25	30	8	27
Combate à Corrupção	116	60	52	68	30	44	40	15	38
Políticas Públicas	58	17	29	34	6	18	20	3	15
Concorrência Desleal	58	12	21	34	4	12	20	0	0
Conformidade	58	16	28	34	4	12	20	1	5
Avaliação de Fornecedores e Impac. na Sociedade	87	31	36	51	11	22	30	6	20
Mecanismos de Queixas e Reclamações Relacionadas a Impactos na Sociedade	58	9	16	34	3	9	20	0	0
Responsabilidade pelo produto									



Contabilidade e Perspectivas Futuras									
Saúde e Segurança do Cliente	87	24	28	51	5	10	30	4	13
Rotulagem de Produtos e Serviços	116	37	32	68	20	29	40	11	28
Comunicações de Marketing	87	14	16	51	7	14	30	4	13
Privacidade do Cliente	58	10	17	34	6	18	20	7	35
Conformidade	58	21	36	34	5	15	20	5	25

Nota: Indic. Representa indicador

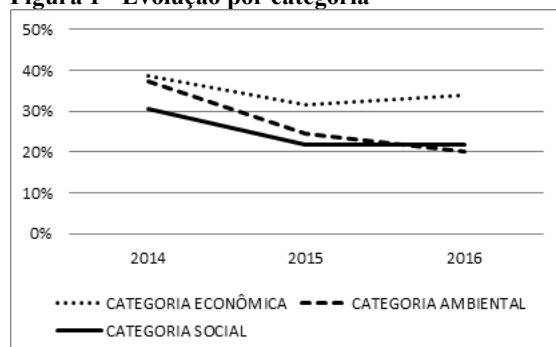
Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

Na primeira subcategoria Práticas trabalhistas e trabalho decente, destacam-se os indicadores relacionados com: Treinamento e Educação, tendo incidência de 53% de verificação em 2014, 51% em 2015 e 43% em 2016; Emprego em 2014 de 44%, 2015 de 28% e 2016 de 30%; Saúde e segurança no trabalho em 2014 de 43%, 2015 e 2016 de 32%; e Avaliação dos fornecedores relacionados às práticas trabalhistas com 41% em 2014, 22% em 2015 e 20% em 2016. Para a subcategoria Direitos Humanos, os indicadores com maior representatividade em verificação externa foram: Trabalho forçado ou análogo ao escravo, com incidência 31% em 2014, 26% em 2015 e 35% em 2016; e Trabalho infantil com 29% de *assurance* em 2014, 24% em 2015 e 25% em 2016.

Para subcategoria Sociedade, destaque para os indicadores: Combate à corrupção com a incidência de 52% em 2014, 44% em 2015 e 38% em 2016; e Comunidades locais com a verificação de 43% em 2014, 25% em 2015 e 27% em 2016. Ainda, para a subcategoria Responsabilidade pelo produto, os indicadores mais evidentes foram: Saúde e segurança do cliente com a *assurance* de 28 % em 2014, 10% em 2015 e 13% em 2016; e Rotulagem de produtos e serviços foram verificados em 32% em 2014, 29% em 2015 e 13% em 2016.

A Figura 1 apresenta um resumo da evolução dos Conteúdos Padrão Específicos por categoria durante os anos de análise que abrange o presente estudo.

Figura 1 - Evolução por categoria



Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

A Categoria Econômica em 2014 teve média de 39% de *assurance* dos indicadores, passando para 32% em 2015 e para 34% em 2016; na Categoria Ambiental foram submetidos à verificação externa 37% dos indicadores em 2014, já em 2015 passou para 24% e em 2016 para 20%; e na categoria social, a *assurance* dos indicadores foi de 30% no ano de 2014, 22% em 2015 e em 2016. Estes achados demonstram a preferência das empresas em assegurar os indicadores relacionados à Categoria Econômica, e isso pode ser explicado por Wallage (2000) ao afirmar sobre a dificuldade de se realizar a *assurance* dos RS, quando, ainda, há muita discussão sobre qual são os limites de responsabilidades ambientais e sociais das organizações.



Quanto às categorias dos indicadores de Conteúdos Padrão Específicos e o tipo de prestador da verificação externa, nota-se que para Categoria Econômica as empresas de Auditoria independente foram responsáveis por verificar 41% dos indicadores econômicos, enquanto as Certificadoras 34%. Por outro lado, quanto aos indicadores da Categoria Ambiental, as Certificadoras verificaram 31% dos indicadores, seguidas pelas empresas de Auditoria em 29% e pela Consultoria especializada em 19%. Já, em relação à Categoria Social, as empresas de Auditoria independente asseguraram 22% dos indicadores sociais, enquanto as Certificadoras verificaram 17%, e a Consultorias especializadas 7%.

Por fim, percebe-se, por meio das análises que identificaram os principais indicadores de sustentabilidade verificados externamente, a variação entre os anos quanto ao tipo de informação assegurada. Este resultado reforça as evidências encontradas por Wallage (2000), Hasan *et al.*, (2003) e Deegan *et al.*, (2006) sobre a ampla variedade nos conteúdos alvo da asseguuração externa, indicando a falta de padrões, ainda que as diretrizes GRI exista na função de padronizar os reportes de sustentabilidade.

5 CONCLUSÕES

Por entender que assegurar as informações de cunho socioambiental consiste em uma prática discricionária por parte das empresas tanto como a forma de fazê-la, o presente estudo buscou identificar os indicadores de sustentabilidade que as empresas brasileiras submetem à verificação externa.

Esta pesquisa observou que os indicadores de Conteúdos Padrão Gerais foram os que mais tiveram asseguuração em relação aos demais, sendo que os principais indicadores dessa classificação tiveram em 2014 *assurance* de 86% a 93%, em 2015 de 88% a 94% e em 2016 de 70% a 90%. Dentre eles houve destaque para os indicadores relacionados à força de trabalho; materialidade; identificação e seleção para engajamento de *stakeholders*; cartas, princípios ou outras iniciativas desenvolvidas externamente de caráter econômico, ambiental e social que a organização subscreve ou endossa; e a participação em associações e organizações nacionais ou internacionais de defesa.

Quanto aos Conteúdos Padrão Específicos, o agrupamento por categorias demonstrou que a Categoria Econômica apresentou 39% de *assurance* em 2014, 32% em 2015 e 34% em 2016. A Categoria Ambiental, em média em 2014 apresentou incidência de verificação externa de 37% dos indicadores, em 2015 28% e em 2016 23%. Por fim, na Categoria Social, a incidência de confirmação externa foi de 30% em 2014, 22% em 2015 e 2016.

Neste aspecto, observou-se que o interesse das empresas em verificar os indicadores GRI-G4, enfatizou-se nos indicadores econômicos e os que se relacionam a geração de resultados e captação de investimentos, pois os resultados mostraram que o Desempenho econômico foi um dos indicadores mais submetidos à verificação externa, com 53% em 2014, 48% em 2015 e 2016.

Também, destacam-se importantes indicadores na construção da reputação corporativa da Categoria Social. Os indicadores do aspecto Combate à corrupção representaram 52% da *assurance* em 2014, 44% em 2015 e 38% em 2016, tema que ganha destaque no cenário brasileiro por diversos escândalos corporativos envolvendo grandes empresas privadas e estatais, como a Petrobras e demais empresas alvo da investigação Lava-Jato. Outros indicadores, como os ligados ao aspecto de Trabalho forçado ou análogo ao escravo e ao Trabalho infantil, também, tiveram notoriedade já que as empresas estão em constante



fiscalização governamental, além do que o Ministério do Trabalho divulga os empregadores acusados de manter trabalhadores em condições análogas à escravidão na lista suja do trabalho escravo. Juntos, esses indicadores tiveram a *assurance* de 30% em 2014 e 25% em 2015 e 30 % em 2016.

Em relação à Categoria Ambiental, notou-se um nível mais baixo de asseguuração dos indicadores ao considerar certa complexidade das variáveis envolvidas no tanto no processo de elaboração, quanto no processo de revisão dessas informações, e isso, também, pode estar relacionado a pouca participação das empresas Especialistas (3,45%) em sustentabilidade. Apesar disso, houve relevância para os indicadores pertencentes ao aspecto Energia; Água; Emissões; Gastos e investimentos com proteção ambiental; Efluentes e Resíduos; e Avaliação ambiental de fornecedores, verificados em 44% em 2014, 28% em 2015 e 27% em 2016.

Dessa forma, indicadores relacionados à força de trabalho, materialidade e engajamento de *stakeholders* estão diretamente relacionados aos resultados financeiros e imagem da empresa. No estudo de Luna *et al.* (2017), os resultados encontrados identificaram que a prática da asseguuração dos RS proporciona retornos anormais no valor das ações, que o mercado está atento às praticas empresariais em torno da questão socioambiental e que os investidores valorizam mais as empresas que prezam por maior transparência das informações dessa natureza.

A análise setorial evidenciou que dos 8 setores contidos na amostra, houve a incidência de 28, 57% do setor de Utilidade Pública, 25 % do setor de Financeiros e Outros e 14,28% para os setores de Bens Industriais e Consumo não cíclico. Houve destaque para as empresas de Energia Elétrica (29%), Bancos (21%), Transportes (14%) e Alimentos (11%), o que corrobora os achados de Simnett *et al.* (2009) e Silveira *et al.* (2017).

Relativo ao tipo de prestador, as empresas tiveram preferência em contratar empresas de Auditoria independente em 82,75% em 2014; 88,24% em 2015 e 90% em 2016, não sendo relevante a especialidade em sustentabilidade, já que as empresas Especialistas participaram em somente 3,45% das asseguurações no ano 2014. Isto é confirmado pelos resultados obtidos na pesquisa de Silveira *et al.* (2017), no qual foi constatada a baixa aderência e relevância na contratação de empresas especialistas em consultoria na área de sustentabilidade. As empresas de Auditoria verificaram em maior quantidade os indicadores financeiros da Categoria Econômica (41%), enquanto as empresas de Especialistas apresentaram a maioria de *assurance* na Categoria Ambiental (19%).

Para pesquisas futuras, sugere-se empregar mesmo tipo de análise, aplicada em amostras maiores e em diferentes países, como por exemplo, na Holanda, no qual se originou o modelo GRI. Ainda, seria relevante, investigar a associação entre a verificação externa dos indicadores de sustentabilidade e características relacionadas à empresa, indústria e país.

REFERÊNCIAS

Almeida, J. B. de (2014) Asseguuração de relatórios de sustentabilidade: o caso Petrobrás. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 14. São Paulo. *Anais...* São Paulo, SP, Brasil.

Castro, F. A. R., Siqueira, J. R. M., & Macedo, M. A. S. (2009). Indicadores ambientais essenciais: Uma análise da sua utilização nos relatórios de sustentabilidade das empresas do setor de energia elétrica sul americano, elaborados pela versão “G3” da Global Reporting Initiative. In *South American Congress on Social and Environmental Accounting Research—CSEAR* (Vol. 1, pp. 1-16).



Conselho Federal de Contabilidade (2009). NBC TO 3000 – *Trabalho de asseguarção diferente de auditoria e revisão*. Brasil.

Coral, Eliza. (2002). *Modelo de planejamento estratégico para a sustentabilidade empresarial*. Tese de Doutorado. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis. Santa Catarina.

Deegan, C., Cooper, B. J., & Shelly, M. (2006) An investigation of TBL report assurance statements: UK and European evidence. *Managerial Auditing Journal*, 21(4), 329-371.

Elkington, J. (1998). Partnerships from cannibals with forks: The triple bottom line of 21st-century business. *Environmental Quality Management*, 8(1), 37-51.

Gomes, S. F.(2012) *Auditoria aos relatórios de sustentabilidade das empresas portuguesas: uma visão sobre o estado da arte e a percepção dos Revisores Oficiais de Contas*. Dissertação de Mestrado. Escola Superior de Tecnologia e Gestão. Leiria. Portugal.

Gil, A. C.(2008). *Métodos e Técnicas de pesquisa Social*. (6a ed.). São Paulo: Atlas.

Global Reporting Initiative (GRI). (2013). The external assurance of sustainability reporting. *Research & Development Series*, Stichting Global Reporting Initiative.

Hasan, M., Roebuck, P. J., & Simnett, R. (2003). An investigation of alternative report formats for communicating moderate levels of assurance. *Auditing: a Journal of Practice & Theory*, 22(2), 171- 187.

Kpmg International Responsibility Reporting (2011). *The definitive snapshot of CR reporting*.

Lenzen, M., Dey, C.J., & Murray, S.A. (2004) Historical accountability and cumulative impacts: the treatment of time in corporate sustainability reporting. *Ecological Economics*, 51(3), 237-250.

Luna, T. A. U., Gomes, S. M. D. S., Martinez, A. L., Cordeiro Filho, J. B., & Do Bomfim, R. F. F. (2017). Auditoria dos Relatórios de Sustentabilidade: um estudo com Empresas Listadas na B3. In: XIX Engema. São Paulo. *Anais...* São Paulo, SP, Brasil.

Owen, G. (2013). Integrated reporting: A review of developments and their implications for the accounting curriculum. *Accounting Education*, 22(4), 340-356.

Perego, P., & Kolk, A. (2012) Multinationals' accountability on sustainability: the evolution of third-party assurance of sustainability reports. *Journal of Business Ethics*, 110(2), 173-190.

Richardson, R. J. (2008). *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas.

Silveira, G. B., Alberton, L., & Vicente, E. F. R. (2017). O Estado da arte da asseguarção dos relatórios de sustentabilidade: um estudo das empresas do índice de sustentabilidade empresarial (ISE) 2016. *Revista de Gestão Social e Ambiental*, 11(2).

Simnett, R., Vanstraelen, A., & Chua, W. F. (2009) Assurance on sustainability reports: An international comparison. *The Accounting Review*, 84(3), 937-967.

Wallage, P. (2000). Assurance on sustainability reporting: An auditor's view. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19(s-1), 53-65.

Zaro, E. S., Pastre, F., & Alberton, L. (2015) Asseguarção dos relatórios de sustentabilidade das empresas que compõem a carteira do índice de sustentabilidade empresarial 2013. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 20(1), 47-63.