



Universidade de Brasília (UnB)  
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas  
(FACE)  
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)  
Curso de Graduação em Ciências Contábeis

Beatriz Pereira Santos

Uma análise sobre a asseguarção de relatórios de sustentabilidade  
do ponto de vista dos *stakeholders*.

Brasília – DF  
2021

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura  
**Reitora da Universidade de Brasília**

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen  
**Vice-Reitor da Universidade de Brasília**

Professor Doutor Diêgo Madureira de Oliveira  
**Decano de Ensino de Graduação**

Professor Doutor José Márcio de Carvalho  
**Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de  
Políticas Públicas**

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Nazaré  
**Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias**

Professor Doutor Alex Laquis Resende  
**Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Diurno**

Professor Doutor José Lúcio Tozetti Fernandes  
**Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Noturno**

BEATRIZ PEREIRA SANTOS

Uma análise sobre a asseguarção de relatórios de sustentabilidade  
do ponto de vista dos *stakeholders*.

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo)  
apresentado ao Departamento de Ciências  
Contábeis e Atuariais da Faculdade de  
Economia, Administração, Contabilidade e  
Gestão de Políticas Públicas como requisito  
parcial à obtenção do grau de Bacharel em  
Ciências Contábeis.

**Linha de Pesquisa:** Impactos da  
Contabilidade na Sociedade

**Área:** Contabilidade sócio-ambiental.

**Orientador:** Cláudio Moreira Santana, Me

Ficha catalográfica elaborada automaticamente,  
com os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

SS237a Santos, Beatriz Pereira  
Uma análise sobre a asseguaração de relatórios de sustentabilidade do ponto de vista dos stakeholders. / Beatriz Pereira Santos; orientador Cláudio Moreira Santana. -- Brasília, 2021.  
34 p.

Monografia (Graduação - Ciências Contábeis) -- Universidade de Brasília, 2021.

1. Asseguaração dos Relatórios de Sustentabilidade. 2. Consulta Público do IFRS. I. Santana, Cláudio Moreira, orient. II. Título.

BEATRIZ PEREIRA SANTOS

Uma análise sobre a asseguaração de relatórios de sustentabilidade  
do ponto de vista dos *stakeholders*.

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo)  
apresentado ao Departamento de Ciências  
Contábeis e Atuariais da Faculdade de  
Economia, Administração, Contabilidade e  
Gestão de Políticas Públicas como requisito  
parcial à obtenção do grau de Bacharel em  
Ciências Contábeis, sob a orientação do Prof.  
Me. Cláudio Moreira Santana.

Aprovado em \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2021.

---

Prof. Me. Cláudio Moreira Santana  
Orientador

---

Prof<sup>a</sup>. Dra. Fátima de Souza Freire  
Professor - Examinador

Brasília - DF, 27 de outubro de 2021.

*Pedras no caminho? Eu guardo todas. Um  
dia vou construir um castelo.*

*Nemo Nox.*

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço aos meus pais, por todos os ensinamentos, pelas oportunidades e pelo amor e carinho dedicados a mim em todas as etapas da minha vida.

Aos meus irmãos, por tornarem mais leve e divertido o período em que estive dedicada à elaboração desse trabalho.

Ao meu namorado, por ter acreditado em mim, me incentivado e me apoiado durante toda a graduação.

Ao Prof. Me. Cláudio Moreira Santana, pela dedicação e pelo conhecimento compartilhado para que eu tenha chegado até aqui.

Finalmente, agradeço a Deus por ter me proporcionado essa conquista.

*Dedico esse trabalho aos meus pais, irmão e  
irmã por me incentivarem a correr atrás dos  
meus sonhos.*



Uma análise sobre a asseguarção de relatórios de sustentabilidade do ponto de vista dos *stakeholders*.

## RESUMO

Tendo em vista que o tema “relatórios de sustentabilidade” tem tomado grandes proporções no âmbito da contabilidade, pesquisa-se sobre qual foi a opinião de profissionais e entidades que responderam ao chamamento do *International Financial Reporting Board* (IFRS), o “*Consultation Paper on Sustainability Reporting*”, quanto à necessidade de asseguarção dessas informações, tendo em conta a pergunta do referido chamamento “*As informações de sustentabilidade a serem divulgadas devem ser auditáveis ou sujeitas a asseguarção externa? Se não, quais tipos diferentes de asseguarção seriam aceitáveis para que as informações divulgadas sejam confiáveis e úteis para decisões?*”. Identificou-se os motivos e a quantidade de *comment letters* a favor e contra a asseguarção dos relatórios de sustentabilidade, definiu-se as opiniões e assuntos mais abordados e com que frequência aparecem nos documentos e, após, compreendeu-se o posicionamento geral dos *stakeholders*. Verificou-se que predominam as opiniões favoráveis à asseguarção dos relatórios de sustentabilidade, tendo em conta os seguintes aspectos: asseguarção por terceiros; asseguarção limitada e razoável; custos e desafios; objetivos a longo prazo e adaptação às novas normas; auditoria interna; participação de outras entidades no processo e uso de conceitos contidos em normas preexistentes. Tais achados indicam que a asseguarção pode ser considerada uma prática favorável à evolução da elaboração de relatórios de sustentabilidade, proporcionando confiabilidade, comparabilidade e verificabilidade ao processo.

Palavras-chave: Relatório de sustentabilidade. Asseguarção. Consulta pública do IFRS.

## 1 INTRODUÇÃO

O efeito do ser humano no meio ambiente pode atingir grandes proporções, sendo comparado por alguns cientistas às catástrofes do passado geológico da Terra. Esses impactos ameaçam a sobrevivência das espécies no planeta, inclusive a humana. Os ecossistemas são constituíveis sem a presença do homem, todavia o homem não sobrevive sem um ecossistema (TINOCO; KRAMER, 2011).

Preservar o meio ambiente é importante para a perpetuação da existência do planeta, existindo a preocupação com relação à exploração de recursos naturais e uso da tecnologia indiscriminadamente (ASSIS; BRAZ; SANTOS, 2011). Dessa forma, surge a urgência em conscientizar a população sobre os impactos de suas ações na esfera ambiental.

A questão ambiental é algo de tamanha importância que a Constituição da República Federativa do Brasil (1988), em seu artigo 225, estabelece que o meio ambiente é direito de todos, sendo “bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.”. Ao ser matéria constitucional, nota-se a importância dada ao assunto, o qual é alvo de constantes discussões nas mais diversas áreas do conhecimento, entre elas a Contabilidade.

É cada vez mais comum que os clientes de uma determinada empresa, cientes das consequências geradas por uma postura errônea diante do meio ambiente, deixem de priorizar somente o aspecto da qualidade ao menor custo, passando a consumir produtos que respeitem o ambiente (TINOCO; KRAMER, 2011). Levando-se em consideração o contexto atual, as

empresas encontram-se motivadas a divulgar relatórios voltados a informações ambientais, tanto pela ocorrência passada de diversos acidentes ambientais quanto por pressão dos *stakeholders* em obter uma visão completa do seu perfil.

Segundo Borges, Ferreira e Rover (2017), há avanços quanto à divulgação dessas informações por parte das empresas, motivada precipuamente pelo desejo de manter boas relações com os *stakeholders*. Dessa forma, o investimento em ações socioambientais, antes visto como dispêndio desnecessário, passa a ser encarado como meio de geração de valor, vantagem competitiva, melhoria e manutenção de reputação para as organizações (LUNA *et al*, 2017).

A auditoria das informações ambientais contidas nos relatórios divulgados pode trazer benefícios para uma entidade. Segundo Oliveira Filho (2002), a auditoria ambiental torna possível o diagnóstico antecipado da empresa, ou seja, são apresentadas falhas, identificam-se melhorias e apontam-se os efeitos negativos já causados ou que poderiam ocorrer durante as atividades relacionadas ao processo produtivo.

Nesse sentido, no que diz respeito a auditoria contábil, Mattos (2017) a descreve como tendo como objetivo a análise das principais áreas financeiras da empresa. Mesmo que a auditoria não priorize o enfoque na detecção de fraudes, a existência desse problema deve ser demonstrada de forma estruturada. Ainda, o auditor deve sugerir correções e aprimoramentos a fim de melhorar o desempenho da empresa, o que impacta diretamente na imagem da mesma perante os *stakeholders*. A existência de um processo de auditoria traz o aspecto da confiabilidade, logo, as informações presentes nos relatórios de asseguaração são capazes de influenciar a opinião e as decisões de quaisquer interessados nas atividades de uma entidade.

Perego e Kolk (2012) chamam atenção ao fato de que a asseguaração independente não constitui requisito obrigatório de acordo com os preceitos do GRI, mas tem-se como verdadeiro que a prática é essencial para alcançar o equilíbrio e a razoabilidade de um relatório. Os autores explicam a relevância das práticas de asseguaração dos relatórios de sustentabilidade no desenvolvimento e sustentação da responsabilidade no contexto da contabilidade.

Atentando para a dimensão da importância das informações contábeis de sustentabilidade, torna-se necessária a discussão acerca da divulgação de padrões para nortear o desenvolvimento de relatórios nessa área. Em 2020, houve um chamamento por parte do IFRS para que *stakeholders* dos relatórios de sustentabilidade compartilhassem cartas de opinião acerca de abordagens para o desenvolvimento de padrões para a elaboração desses relatórios. Em abril de 2021, foi divulgado pelo IFRS um *feedback* dessas *comment letters*, no qual apontam-se conclusões realizadas a partir das opiniões da consulta pública, e propostas de emendas à Constituição da Fundação com a finalidade de inserir normativos relacionados ao novo *International Sustainability Standards Board* (ISSB).

Segundo o documento emitido pelo IFRS (2020), no que concerne à asseguaração dos relatórios de sustentabilidade, entende-se que eles eventualmente serão objeto de asseguaração externa, ainda que seja necessário o desenvolvimento de padrões globais consistentes e que existam dificuldades em estabelecer declarações qualitativas relacionadas à sustentabilidade. Devido à confirmação da elaboração dos padrões, faz-se necessário discutir os diferentes pontos de vista apresentados na consulta pública no que diz respeito à asseguaração dessas informações para que as ideias mais pertinentes e recorrentes sejam consideradas e incorporadas aos normativos e gerem informações relevantes.

Tendo em vista o que foi explanado, neste trabalho busca-se responder o seguinte questionamento: Qual o posicionamento dos atores que responderam ao IFRS sobre a necessidade de asseguaração de informações sobre sustentabilidade?

Dessa forma, o objetivo do estudo é compreender os posicionamentos dos respondentes da consulta pública realizada pelo IFRS no que diz respeito ao questionamento da necessidade de asseguaração das informações contidas nos relatórios de sustentabilidade.

## **2 REFERENCIAL**

### **2.1 Consulta do IFRS sobre Relatórios de Sustentabilidade**

A consulta realizada pelo IFRS teve como objetivo compreender a demanda mundial pela elaboração de relatórios de sustentabilidade e identificar como a instituição pode estar envolvida no processo de elaboração desses relatórios. De acordo com o IFRS (2020), reportar informações sobre sustentabilidade é uma prática cuja importância é crescente entre os *stakeholders*, existindo uma necessidade urgente de melhorar a consistência e a comparabilidade nessa área apesar das diferenças de escopo e motivação. O documento explana ainda que a *Trustee Task Force* [Força-Tarefa de Curadores] – responsável pela elaboração do documento da consulta pública – está informalmente ligada aos *stakeholders* envolvidos com os relatórios de sustentabilidade, que incluem: as comunidades de investidores e preparadores, bancos centrais, reguladores, formuladores de políticas públicas, firmas de auditoria e outros provedores de serviços.

O documento foi dividido em cinco partes: Avaliação da situação atual; Opções de alto nível para o IFRS; Um novo Conselho de Padrões de Sustentabilidade; Relações com outras instituições e iniciativas e Escopo – se o SSB fosse estabelecido pelo IFRS. Os *stakeholders* foram convidados a responder dez perguntas e adicionar comentários ou assuntos relevantes opcionais, cujo prazo foi finalizado no dia 31 de dezembro de 2020:

**Quadro 1 - Questões da Consulta do IFRS**

<b>Questão</b>	<b>Conteúdo da Questão Original</b>	<b>Conteúdo da Questão Traduzido</b>
1	Is there a need for a global set of internationally recognised sustainability reporting standards? (a) If yes, should the IFRS Foundation play a role in setting these standards and expand its standard-setting activities into this area? (b) If not, what approach should be adopted?	Existe a necessidade de um conjunto global de padrões de relatórios de sustentabilidade reconhecidos internacionalmente? (a) Em caso afirmativo, a Fundação IFRS deve desempenhar um papel na definição desses padrões e expandir suas atividades de definição de padrões nesta área? (b) Se não, que abordagem deve ser adotada?
2	Is the development of a sustainability standards board (SSB) to operate under the governance structure of the IFRS Foundation an appropriate approach to achieving further consistency and global comparability in sustainability reporting?	O desenvolvimento de um conselho de padrões de sustentabilidade (SSB) para operar sob a estrutura de governança da Fundação IFRS é uma abordagem apropriada para alcançar maior consistência e comparabilidade global nos relatórios de sustentabilidade?
3	Do you have any comment or suggested additions on the requirements for success as listed in paragraph 31 (including on the requirements for achieving a sufficient level of funding and achieving the appropriate level of technical expertise)?	Você tem algum comentário ou sugestão de acréscimo sobre os requisitos para o sucesso, conforme listado no parágrafo 31 (inclusive sobre os requisitos para obter um nível suficiente de financiamento e atingir o nível apropriado de especialização técnica)?
4	Could the IFRS Foundation use its relationships with stakeholders to aid the adoption and consistent application of SSB standards globally? If so, under what conditions?	A Fundação IFRS poderia usar seus relacionamentos com os <i>stakeholders</i> para auxiliar na adoção e aplicação consistente dos padrões SSB em todo o mundo? Se assim for, sob que condições?
5	How could the IFRS Foundation best build upon and work with the existing initiatives in sustainability reporting to achieve further global consistency?	Como a Fundação IFRS poderia desenvolver e trabalhar da melhor forma com as iniciativas existentes em relatórios de sustentabilidade para alcançar maior consistência global?
6	How could the IFRS Foundation best build upon and work with the existing jurisdictional initiatives to find a global solution for consistent sustainability reporting?	Como a Fundação IFRS poderia desenvolver e trabalhar da melhor forma com as iniciativas jurisdicionais existentes para encontrar uma solução global para relatórios de sustentabilidade consistentes?
7	If the IFRS Foundation were to establish an SSB, should it initially develop climate-related financial disclosures before potentially broadening its remit into other areas of sustainability reporting?	Se a Fundação IFRS fosse estabelecer um SSB, ela deveria inicialmente desenvolver divulgações financeiras relacionadas ao clima antes de potencialmente ampliar suas atribuições para outras áreas de relatórios de sustentabilidade?
8	Should an SSB have a focused definition of climate-related risks or consider broader environmental factors?	O SSB deve ter uma definição focada de riscos relacionados ao clima ou considerar fatores ambientais mais amplos?
9	Do you agree with the proposed approach to materiality in paragraph 50 that could be taken by the SSB?	Você concorda com a abordagem proposta para a materialidade no parágrafo 50 que poderia ser adotada pelo SSB?
10	Should the sustainability information to be disclosed be auditable or subject to external assurance? If not, what different types of assurance would be acceptable for the information disclosed to be reliable and decision-useful?	As informações de sustentabilidade a serem divulgadas devem ser auditáveis ou sujeitas a asseguração externa? Se não, quais tipos diferentes de asseguração seriam aceitáveis para que as informações divulgadas fossem confiáveis e úteis para decisões?
11	Stakeholders are welcome to raise any other comment or relevant matters for our consideration.	As partes interessadas são bem-vindas para levantar qualquer outro comentário ou assunto relevante para nossa consideração.

**Fonte:** IFRS (2020), tradução livre

No tocante à adoção das análises ambiental, social e de governança (ASG) pelos gestores de recursos no mercado brasileiro

A disponibilidade, qualidade, tempestividade e confiabilidade dos dados ASG divulgados pelas empresas também parece ser um grande desafio no mercado local, corroborando os achados da literatura e, nesse sentido, quaisquer iniciativas voluntárias ou regulatórias na direção de maior padronização e melhor qualidade das informações se mostram de fundamental relevância. (AGOSTINO, 2021, p. 133).

Diante dessa necessidade de regulação, a Consulta do IFRS sobre relatórios de sustentabilidade reconheceu os desafios impostos pela sustentabilidade e mudanças climáticas. Conforme Tibúrcio (2020), porque a Fundação não havia anteriormente previsto em seu cronograma o tratamento da questão ‘sustentabilidade’, houve o reconhecimento das preocupações recentes e, talvez, tenha ocorrido pressão para a consulta em decorrência da possibilidade de criação de um padrão fora do IASB.

Em abril de 2021, foi divulgado o feedback da consulta pública em questão. Estratégias significativas foram estabelecidas. O *Accounting for Sustainability* (2021) destaca as principais: será estabelecido o *International Sustainability Standards Board* (ISSB); os novos padrões irão priorizar informações que sejam materiais para investidores e credores; o ISSB irá focar inicialmente em questões relacionadas ao clima enquanto trabalha em questões ambientais, sociais e de governança; o projeto será baseado em padrões já existentes, como as recomendações do Task Force on Climate-Related Financial Disclosures (TCFD); os curadores do IFRS trabalharão com os definidores de padrões nacionais para assegurar a aplicação coerente das novas normas.

Ainda no mês de abril de 2021, foi publicada uma consulta pública cujos comentários foram recebidos até 29 de julho de 2021: a *Proposed Targeted Amendments to the IFRS Foundation Constitution to Accommodate an International Sustainability Standards Board to Set IFRS Sustainability Standards* [Propostas de emendas direcionadas à Constituição da Fundação IFRS para acomodar um Conselho de Padrões Internacionais de Sustentabilidade para definir os Padrões de Sustentabilidade IFRS]. Para essa nova consulta pública, o IFRS (2021) revisou o *feedback* da consulta pública anterior e divulgou que

os curadores propõem emendar a Constituição para expandir os objetivos da Fundação para abranger o desenvolvimento de padrões de sustentabilidade IFRS globalmente aceitos e delinear a estrutura e função de um conselho de padrões de sustentabilidade (o International Sustainability Standards Board (ISSB)) sob a estrutura de governança da Fundação. (IFRS, 2021, p. 8).

## 2.2 Auditoria Ambiental

A auditoria traz segurança no que diz respeito às atividades desenvolvidas pelas organizações, incluindo seus gestores e controladores, por meio da verificação de elementos contábeis e sociais e da determinação e exatidão das demonstrações e relatórios contábeis, sociais e ambientais (TINOCO; KRAMER, 2011).

Consoante Tinoco e Kramer (2011), a dimensão social de uma empresa demanda o desenvolvimento de instrumentos de demonstração não só de resultados econômicos e financeiros, mas também de atos e valores relevantes tanto para a sociedade quanto para os *stakeholders*; documentos como o Balanço Social e outros tipos de relatórios auditados - em

especial a DVA e o Relatório Ambiental – possibilitam a formação de opinião dos empresários e dos agentes sociais acerca de fatos sociais internos e externos.

Ferreira e Santana (2003) trazem a Auditoria Ambiental como uma ferramenta de auxílio aos gestores no gerenciamento ambiental. Segundo as autoras, a Auditoria Ambiental

[...] avalia o desempenho ambiental da empresa, através da verificação do cumprimento da política ambiental adotada, do cumprimento da lei, da identificação e avaliação dos riscos e dos impactos ambientais resultantes do processo produtivo e de medidas preventivas de preservação ambiental (FERREIRA; SANTANA, 2003, p. 15-16).

### 2.3 Normas preexistentes

Padrões nacionais e internacionais destinados a asseguuração de relatórios não-financeiros e de sustentabilidade existem, contudo, variam na abordagem e não são amplamente utilizados em todas as regiões (GRI, 2014).

Para fins de elaboração dos relatórios de asseguuração, existem diversas diretrizes que podem ser seguidas, entre elas, as mais comuns são a AA1000, publicada pela AccountAbility; a *Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information* (ISAE 3000), publicada pelo *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), cuja equivalente no Brasil é a NBC TO 3000 (Trabalho de Asseguuração Diferente de Auditoria e Revisão) e os padrões publicados pelo Global Reporting Initiative (GRI).

A AA 1000 e a ISAE 3000 foram desenvolvidas para objetivos diferentes: enquanto a ISAE 3000 apresenta padrões genéricos para compromissos de garantia de auditoria ou revisão de informação financeira histórica, a AA 1000 é focada na garantia de qualidade dos relatórios de sustentabilidade de uma organização e os processos, sistemas e competências que fundamentam a gama completa de desempenho organizacional. Dependendo da norma escolhida como base para a elaboração de relatórios, os resultados serão, provavelmente, distintos; porém elas podem ser utilizadas para se complementar (VILELA, 2012).

As diretrizes estabelecidas pelo GRI são as mais utilizadas pelas organizações para desenvolvimentos dos relatórios de sustentabilidade. De acordo com o GRI, essas diretrizes:

Criam uma linguagem comum para organizações e *stakeholders*, por meio da qual os impactos econômicos, ambientais e sociais das organizações podem ser comunicados e compreendidos. As Normas visam aumentar a comparabilidade e a qualidade global das informações acerca desses impactos, possibilitando, dessa forma, mais transparência e melhor prestação de contas por parte das organizações. O relato de sustentabilidade baseado nas Normas GRI deve oferecer uma descrição equilibrada e sensata das contribuições positivas e negativas de uma organização para o objetivo do desenvolvimento sustentável. As informações disponibilizadas por meio do relato de sustentabilidade permitem que *stakeholders* internos e externos formem opiniões e tomem decisões embasadas sobre as contribuições da organização para o objetivo do desenvolvimento sustentável. (GRI, 2018, p. 3).

### 2.4 Formas de Asseguuração

A NBC TA – Estrutura Conceitual (2015) traz a definição de “trabalho de asseguuração” como sendo aquele em que

o auditor 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. (CFC, 2015, p. 4).

A norma pontua também as definições dos trabalhos de asseguarção razoável e limitada. No trabalho de asseguarção razoável, o auditor

[...] reduz o risco do trabalho para um nível aceitavelmente baixo nas circunstâncias do trabalho como base para a sua conclusão. A conclusão do auditor independente é expressa de forma que transmita a sua opinião sobre o resultado da mensuração ou avaliação de determinado objeto de acordo com os critérios aplicáveis. (CFC, 2015, p. 5).

No trabalho de asseguarção limitada, há a finalidade de reduzir:

[...] o risco do trabalho para um nível que é aceitável nas circunstâncias do trabalho, mas que ainda é maior do que para um trabalho de asseguarção razoável. Dessa forma, sua conclusão deve transmitir se, com base nos procedimentos realizados e evidências obtidas, algum assunto chegou ao seu conhecimento de forma a levá-lo a acreditar que a informação do objeto está relevantemente distorcida [...]. (CFC, 2015, p. 5).

Optar por utilizar a asseguarção externa traz benefícios significativos: aumenta a credibilidade, confiança e reconhecimento; reduz riscos e expande o valor; aumenta o nível de engajamento do CEO e do Conselho; reforça os sistemas de relatórios e gerenciamento internos e melhora da comunicação com *stakeholders* (GRI, 2014).

De acordo com o GRI (2014), independentemente de uma abordagem específica, a asseguarção externa deve ser conduzida por grupos competentes externos à organização que sigam padrões profissionais voltados à asseguarção, ou que apliquem processos sistemáticos, documentados e baseados em evidências; o processo de asseguarção deve ser focado na qualidade da informação e nos processos que determinem quais dados coletar, tendo como principais prestadores de serviços as empresas de contabilidade, empresas de engenharia e empresas de serviços em sustentabilidade.

Os diferentes tipos de asseguarção externa incluem: Asseguarção independente baseada no CPA, que envolve a participação de um terceiro realizando procedimentos para provar a credibilidade da informação; Outros tipos de verificação/validação/certificação por terceiros (*third-party*), que se refere a serviços realizados por organizações que podem não ser totalmente independentes da organização que contrata o serviço e Outros, que diz respeito aos serviços que não se enquadram em nenhuma das duas categorias anteriores (GRI, 2014).

O Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE B3) é um indicador de desempenho voltado às cotações dos ativos de empresas escolhidas de acordo com o comprometimento com a sustentabilidade empresarial. Em vista disso, a KPMG desempenha um importante papel na asseguarção externa do processo de seleção da carteira desse índice.

Em pesquisa realizada por Silveira, Alberton e Vicente (2017), constatou-se que a divulgação dos relatórios de caráter socioambientais por parte das organizações está relacionada com os interesses informacionais dos diferentes *stakeholders*, assim, a asseguarção externa tem o objetivo de prover aos usuários credibilidade, ainda que de forma limitada. De acordo com os dados levantados pelos autores, “[...] o conteúdo dos relatórios de asseguarção externa varia conforme o escopo da garantia, das solicitações feitas pelas empresas auditadas e das

preferências do segurador da garantia [...]”, observando-se que houve destaque para a auditoria independente.

No que concerne à auditoria interna, é reconhecido o papel significativo que ela tem na divulgação dos relatórios de sustentabilidade, garantindo a eficiência e eficácia dos processos da organização e trazendo um nível mais alto de importância aos dados e à documentação (GRI, 2014).

Almeida (2017) conceitua o auditor interno como sendo um empregado da empresa auditada, que não é subordinado àqueles cujo trabalho examina, não tendo relação com as atividades que examina, a fim de não interferir na independência da auditoria. A auditoria interna é fundamental no auxílio à empresa no que diz respeito ao cumprimento dos seus objetivos, analisando oportunidades e estratégias para minimizar riscos e eliminar inconvenientes; tendo o auditor interno o papel de consultor da empresa, logo, suas atividades vão além da simples verificação da correta aplicação de normas e procedimentos (APARECIDO, 2019).

### 3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa fundamentou-se nas respostas opinativas referentes à consulta pública do IFRS acerca dos relatórios de sustentabilidade. Os dados foram coletados diretamente da página web dedicada à consulta do IFRS – cujo link é <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/sustainability-reporting/consultation-paper-and-comment-letters/#view-the-comment-letters> – e totalizaram 577 *comment letters*.

A pesquisa do IFRS contém dez questionamentos. A pergunta analisada foi a de número dez:

*Should the sustainability information to be disclosed be auditable or subject to external assurance?*

*If not, what different types of assurance would be acceptable for the information disclosed to be reliable and decision-useful?*

[As informações de sustentabilidade a serem divulgadas devem ser auditáveis ou sujeitas a asseguração externa?

Se não, quais tipos diferentes de asseguração seriam aceitáveis para que as informações divulgadas sejam confiáveis e úteis para decisões?] (tradução livre).

A fim de obter entendimento do conteúdo e identificar os pontos em comum nas respostas, foi realizada leitura prévia e seletiva de cada uma delas que, segundo Cerro, Bervian e Silva (2014), baseia-se na seleção de informações de interesse após a devida localização no material de estudo; a seleção deve ser feita de acordo com o objetivo da pesquisa do leitor. Nessa primeira etapa, em que a exploração do material predominou, foram realizados grifos para que fossem destacados os pontos de vista que melhor descrevessem determinado assunto. Para isso, foi realizada a tradução das *comment letters*.

Após a leitura prévia, iniciou-se a segunda etapa, partindo para classificações. Foi utilizada uma tabela da suíte de escritório Excel, desenvolvida por Santos (2021), na qual foi possível reproduzir as respostas que constam nas *comment letters* de forma organizada e de





A partir da seleção das palavras-chave e da consequente percepção das recorrências temáticas, foram definidas as categorias de análise, constituindo a terceira etapa. As categorias dizem respeito a um conjunto de unidades de análise organizadas a partir da existência de algum aspecto de semelhança que as aproxima (GALIAZZI; MORAES, 2005). As categorias de análise foram compostas pelos seguintes temas: Adoção da modalidade de asseguaração por terceiros; Desenvolvimento dos relatórios de sustentabilidade utilizando-se asseguaração limitada ou razoável; Custos e desafios da asseguaração de relatórios não-financeiros; Objetivos a longo prazo e fase de adaptação; Viabilidade de auditoria interna; Participação do *Sustainability Standards Board* (SSB) e do *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) e Uso de normas preexistentes.

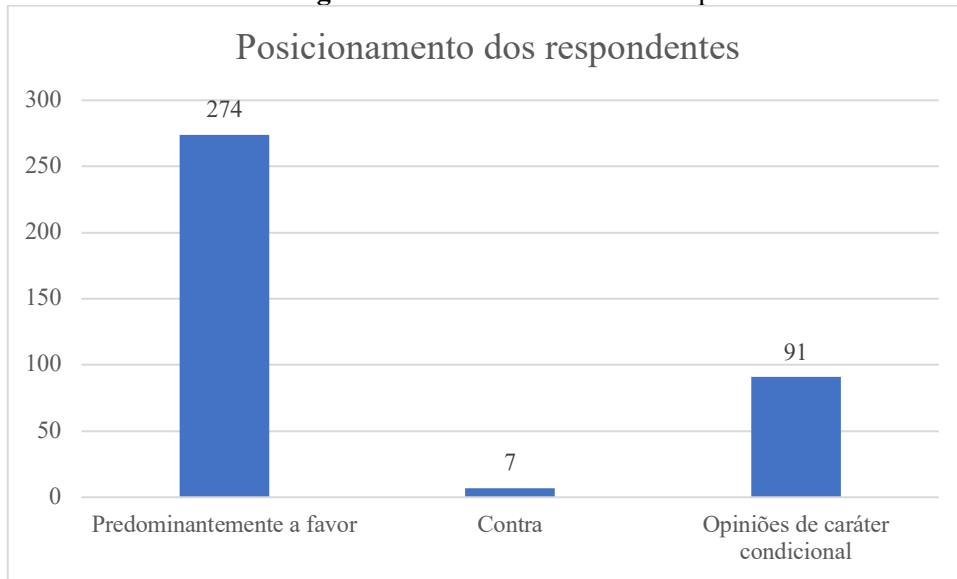
A partir do desenvolvimento das categorias de análise, foram delimitadas respostas que melhor representam um posicionamento, agrupando-as de acordo com o conteúdo e juízo de valor. Finalmente, foi possível reunir as recorrências e compreender o posicionamento das organizações e pessoas jurídicas que submeteram suas opiniões ao IFRS. Nota-se que as categorias de análise podem possuir relação entre si, já que foram desenvolvidas a partir de respostas de uma só pergunta e todas abordam o tema da asseguaração dos relatórios de sustentabilidade. Como exemplo, a despeito de haver uma categoria de análise voltada aos custos (“Custos e desafios da asseguaração de relatórios não-financeiros”), foram mencionadas opiniões sobre esse assunto em outras categorias de análise.

Nota-se o desenvolvimento de uma análise de conteúdo narrativa das informações qualitativas. Segundo Lozada e Nunes (2019), “esse tipo de análise prima pela descrição e pela interpretação do conteúdo de uma mensagem”. A análise realizada visou buscar tendências e relações nas respostas, ou seja, destacar os posicionamentos e sugestões que surgiram em mais de uma *comment letter*, e, a partir disso, de acordo com Barquero (1979), “estruturar suas ideias de maneira hierárquica segundo sua maior ou menor importância”.

## **4 ACHADOS DE PESQUISA E ANÁLISE DOS RESULTADOS**

### **4.1 Posicionamento dos respondentes**

Das 577 respostas das *comment letters*, 205 não abordaram o tema da asseguaração das informações sobre sustentabilidade. De maneira geral, 274 respostas foram manifestadas predominantemente a favor de obter algum nível de asseguaração para os relatórios de sustentabilidade; 7 respostas apresentaram opiniões contra; 91 respostas contiveram opiniões de caráter condicional. Excluindo-se as *comment letters* as quais não abordaram o tema em questão, percebe-se que

**Figura 2 - Posicionamento dos respondentes**

Fonte: elaboração própria.

#### 4.2 Adoção da modalidade de asseguração por terceiros

**Tabela 2 – Quantidade de respostas analisadas na categoria de análise 1**

Palavras-chave utilizadas nessa categoria de análise	Tradução	Quantidade	%
External Assurance	Asseguração Externa	159	43%
Third-party	Terceiros	25	7%
External Assurance + Third-party	Asseguração Externa + Terceiros	13	3%
Total de respostas analisadas nessa categoria: <b>171</b>			46%
Total de <i>comment letters</i> analisadas no estudo: <b>372</b>			

Fonte: elaboração própria.

Constata-se que uma considerável quantidade de respostas apresentaram opiniões relacionadas a submeter os relatórios de sustentabilidade à asseguração externa. As principais razões para isso consistem no fato de muitos respondentes relacionarem a utilidade, comparabilidade, transparência e confiabilidade das informações à opinião de terceiros devidamente capacitados, os quais podem encontrar e corrigir possíveis erros. Isso eleva a qualidade dos relatórios, gerando uma base sólida para que se estabeleçam normas voltadas ao assunto no futuro. Conforme a *Global Accounting Alliance (GAA)* e o *AICPA - CIMA*, respectivamente:

*There exists a natural connectivity between financial and non-financial information and, in order to provide investors and other providers of capital with confidence in an entity's reports, it is essential that assurance can be provided on those reports by independent third parties. [...]*

[Existe uma conectividade natural entre as informações financeiras e não financeiras e, a fim de fornecer aos investidores e outros provedores de capital confiança nos relatórios de uma entidade, é essencial que a asseguração possa ser fornecida para esses relatórios por terceiros independentes.] (tradução livre).

*[...] We agree with the Consultation that “the objective is for companies to disclose information that has been externally assured”. As sustainability information is becoming increasingly important to investors and other sustainability report users, we agree that it is essential that this information be accurate and reliable enough to meet the needs of these decision makers. Third-party assurance from an audit firm can enhance the reliability of ESG information reported by companies, in a manner similar to the process that occurs with audits of financial statements.*

*[[...] Concordamos com a Consulta que “o objetivo é que as empresas divulguem informações que foram asseguradas externamente”. Como as informações de sustentabilidade estão se tornando cada vez mais importantes para investidores e outros usuários de relatórios de sustentabilidade, concordamos que é essencial que essas informações sejam precisas e confiáveis o suficiente para atender às necessidades desses tomadores de decisão. A asseguração de terceiros de uma empresa de auditoria pode aumentar a confiabilidade das informações ESG relatadas pelas empresas, de maneira semelhante ao processo que ocorre com as auditorias de demonstrações financeiras.] (tradução livre).*

Há a preocupação de alguns com os custos que envolvem a asseguração por terceiros porque o excesso desses custos, nessa fase inicial, pode desencorajar a evolução dos padrões de sustentabilidade, como opinou a *Associazione Italiana per l'Analisi Finanziaria (AIAF)*:

*At the initial stage, given the limited time, and to avoid excessive costs that discourage the adoption of the standard could be better point the attention on management approach, strategy and corporate governance oversight and subsequently, as global reporting practices mature, and quantitative information start replacing qualitative ones, sustainability information should progressively become mandatory, auditable and subject to third-party reasonable assurance.*

*[No estágio inicial, dado o tempo limitado, e para evitar custos excessivos que desencorajam a adoção da norma, poderia ser melhor apontar a atenção na abordagem de gestão, estratégia e supervisão de governança corporativa e, posteriormente, conforme as práticas de relatórios globais amadurecem e as informações quantitativas começam a substituir as qualitativas, as informações de sustentabilidade devem tornar-se progressivamente obrigatórias, auditáveis e sujeitas a asseguração razoável de terceiros.] (tradução livre).*

Ainda nessa linha de pensamento, o *European Fund and Asset Management Association (EFAMA)* relatou que

*[...] we believe that a strict requirement for this information to be subject to external assurance may be premature, and the added costs might discourage the standard’s adoption.[...]*

*[[...] acreditamos que um requisito estrito para que essas informações sejam sujeitas a verificação externa pode ser prematuro, e os custos adicionais podem desencorajar a adoção da norma. [...]] (tradução livre).*

Outra opinião recorrente foi a de que, inicialmente, deve-se priorizar o desenvolvimento e estabelecimento de padrões consistentes antes de tornar mandatória a asseguração por terceiros, preferindo-se, em alguns casos, a realização de outras formas de asseguração em detrimento da asseguração externa. Isso é reflexo do período de adaptação às novas normas. De acordo com o *Associazione Nazionale fra le Imprese Assicuratrici (ANIA)* e o *Arge Consulting*, respectivamente:

*In our opinion, it is premature to speak in terms of mandatory assurance at this stage. International assurance standards should be developed, accepted, and tested first.*

[Em nossa opinião, é prematuro falar em termos de asseguração obrigatória nesta fase. Os padrões internacionais de asseguração devem ser desenvolvidos, aceitos e testados primeiro.] (tradução livre).

*[...] full external assurance would be almost impossible. As a first step auditable concepts need to be determined and standards for auditing them need to be developed together with IAASB. Self-assurance could be a solution to reach better disclosure standards. Internal audit functions need to be refined and developed to monitor sustainability related processes.[...]*

[[...] a asseguração externa completa seria quase impossível. Como uma primeira etapa, conceitos auditáveis precisam ser determinados e os padrões para auditá-los precisam ser desenvolvidos em conjunto com o IAASB. A auto-asseguração pode ser uma solução para alcançar melhores padrões de divulgação. As funções de auditoria interna precisam ser discutidas e desenvolvidas para monitorar os processos relacionados à sustentabilidade. [...]] (tradução livre).

### 4.3 Desenvolvimento dos relatórios de sustentabilidade utilizando-se asseguração limitada ou razoável

**Tabela 3** - Quantidade de respostas analisadas na categoria de análise 2

<b>Palavras-chave utilizadas nessa categoria de análise</b>	<b>Tradução</b>	<b>Quantidade</b>	<b>%</b>
Limited	Limitada	81	22%
Reasonable	Razoável	58	16%
Limited + Reasonable	Limitada + Razoável	42	11%
Total de respostas analisadas nessa categoria: <b>97</b>			26%
Total de <i>comment letters</i> analisadas no estudo: <b>372</b>			

**Fonte:** elaboração própria.

É válido citar a importância atribuída à consequente evolução gradual do trabalho de asseguração limitada para o de asseguração razoável, sendo este o mesmo nível de asseguração comumente usado nos relatórios financeiros. Foi observado que, nas *comment letters*, houve um considerável número de respostas favoráveis à adoção da asseguração limitada no que diz respeito aos relatórios de sustentabilidade.

Uma das justificativas mais significativas e recorrentes para o uso desse tipo de trabalho de asseguração envolve o período de adaptação a esse cenário de novos padrões referentes aos relatórios de sustentabilidade, considerando-se o tempo necessário para que as organizações adquiram um nível suficiente de familiaridade com regras mais rígidas e, gradualmente, possam evoluir para o desenvolvimento de trabalhos de asseguração razoável. O *Irish Funds* e o *European Association of Co-operative Banks (EACB)* pontuam o problema em seu comentário:

*Transition in the level of assurance being provided (from limited to reasonable assurance) may be on a progressive basis, given the evolving nature of this area.*

[a transição do nível de asseguração proporcionado (de asseguração limitada para razoável) pode ocorrer de forma progressiva, dada a natureza evolutiva desta área.] (tradução livre).

*EACB suggests a gradual evolution of the current framework. This means that, during an initial phase, companies should not be required to disclose their materiality assessment process and should apply a limited assurance engagement on the non-financial information published. This could give them enough time to reach the same level of awareness, allowing companies to become familiar, gradually, with more stringent assurance requirements that could end with the adoption of a reasonable assurance engagement on the non-financial information published. [...]*  
 [O EACB sugere uma evolução gradual da estrutura atual. Isso significa que, em uma fase inicial, as empresas não devem ser obrigadas a divulgar seu processo de avaliação de materialidade e devem aplicar um trabalho de asseguarção limitada sobre as informações não financeiras publicadas. Isso poderia dar-lhes tempo suficiente para atingir o mesmo nível de conhecimento, permitindo que as empresas se familiarizassem, gradativamente, com requisitos de asseguarção mais rigorosos que poderiam terminar com a adoção de um compromisso de asseguarção razoável sobre as informações não financeiras publicadas. [...]] (tradução livre).

No tocante à adoção de asseguarção limitada ou razoável, nota-se a dificuldade em estabelecerem-se obrigatiedades e formas consideradas adequadas, pois a natureza dos trabalhos de asseguarção pressupõe a existência anterior de padrões a fim de nortear a execução das atividades. A maioria dos respondentes demonstra cautela em relação a implementação e forma que os relatórios de sustentabilidade devem ter.

O custo referente à elaboração de trabalhos de asseguarção razoável pode ser consideravelmente maior, podendo não trazer benefícios financeiros para algumas empresas nessa fase inicial e estagnar o processo de asseguarção. No que diz respeito à evolução da asseguarção limitada para a razoável, o *Ente Nazionale Idrocarburi S.p.A.* e o *Institute of International Finance (IIF)* ressaltam que:

*The action plan for this process should take into consideration the costs to obtain a reasonable assurance based on ISAE 3000 on all the wide range of information included in a sustainability reporting, and, as such the evolution into reasonable assurance should be gradual.*

[O plano de ação para esse processo deve levar em consideração os custos para se obter uma asseguarção razoável com base no ISAE 3000 sobre toda a ampla gama de informações incluídas em um relatório de sustentabilidade e, como tal, a evolução para uma asseguarção razoável deve ser gradual.] (tradução livre).

*[...] We would therefore recommend a phased approach that starts with 'limited assurance' and gradually explores moving into the direction of 'reasonable assurance'—based on relevance and cost-benefit considerations for respective indicators.[...]*

[[...] Recomendamos, portanto, uma abordagem em fases que começa com "asseguarção limitada" e gradualmente explora, movendo na direção da "asseguarção razoável" - com base na relevância e nas considerações de custo-benefício para os respectivos indicadores. [...]] (tradução livre).

Quanto à atuação do SSB no assunto, ocorre uma dicotomia de opiniões. De acordo com parte dos documentos, não deve constar em suas atribuições a imposição do nível de asseguarção e nem o estabelecimento da obrigatiedade de assegurar os relatórios de sustentabilidade. Nesse sentido, o *South African Reserve Bank* respondeu que

*[...] it should not be the responsibility of the SSB to determine the type of assurance to be provided.*

[não deve ser responsabilidade do SSB determinar o tipo de asseguração a ser fornecida.] (tradução livre).

Todavia, há opiniões que defendem o envolvimento do SSB na definição desses padrões, assim o *Nigeria Integrated Reporting Committee* apontou que

*[...] As an end product, the envisaged SSB should work with The International Auditing and Assurance Standards Board Emerging forms of External Reporting (EER) Task Force to develop appropriate level of assurance for non-financial information.*

[Como um produto final, o SSB previsto deve trabalhar com a Força-Tarefa do *International Auditing and Assurance Standards Board Emerging forms of External Reporting (EER)* para desenvolver o nível apropriado de asseguração para informações não financeiras.] (tradução livre).

A flexibilidade na escolha do tipo de asseguração, ainda que possa ser benéfica para as empresas em decorrência do controle dos custos e das informações divulgadas, pode prejudicar o processo de evolução das normas de sustentabilidade, já que a ausência de isonomia nos relatórios de diferentes empresas gera dificuldades na interpretação e comparabilidade das informações. Diante disso, é válida a discussão acerca do envolvimento do SSB na definição de obrigatoriedades a fim de nortear a prática da asseguração nesses relatórios.

#### 4.4 Custos e desafios da asseguração de relatórios não-financeiros

**Tabela 4 - Quantidade de respostas analisadas na categoria de análise 3**

<b>Palavras-chave utilizadas nessa categoria de análise</b>	<b>Tradução</b>	<b>Quantidade</b>	<b>%</b>
Cost	Custo	49	13%
Non-financial	Não-financeiro	61	16%
Cost + Non-financial	Custo + Não-financeiro	13	3%
Total de respostas analisadas nessa categoria: <b>97</b>			26%
Total de <i>comment letters</i> analisadas no estudo: <b>372</b>			

**Fonte:** elaboração própria.

Os custos relativos à asseguração dos relatórios de sustentabilidade impõem restrições às empresas, logo, as que possuem maior grau de endividamento tendem a não assegurar os relatórios (SILVEIRA; ALBERTON, 2020). A dificuldade mais citada nas *comment letters*, acerca da asseguração de relatórios de sustentabilidade, diz respeito ao custo. Nesse sentido, tem-se que adquirir serviços de asseguração é uma decisão onerosa, então deve-se esperar que os benefícios superem os custos. (SIMNETT; VANSTRAELEN; CHUA, 2009). Em muitos casos, o custo x benefício é baixo, ou seja, os benefícios não compensam os gastos investidos em assegurar as informações dos relatórios de sustentabilidade. Essa preocupação foi relatada, entre outras, pelo *Centre for Social value Enhancement Studies CSES (SK Group)* e pela *Daimler AG*, respectivamente:

*To have sustainability reporting as reliable and decision-useful as financial reporting, obtaining assurance from an unbiased and independent expert is essential. But since this could make the information validation a costly and*

*burdensome task for companies, there should be thoughtful deliberation on how to minimize the burden of external assurance when establishing standards.*

[Para que os relatórios de sustentabilidade sejam tão confiáveis e úteis para decisões quanto os relatórios financeiros, é essencial obter asseguração de um especialista imparcial e independente. Mas, uma vez que isso pode tornar a validação de informações uma tarefa cara e onerosa para as empresas, deve haver uma deliberação cuidadosa sobre como minimizar o custo da asseguração externa ao estabelecer padrões.] (tradução livre).

*[...] the decision of whether assurance is required, including the required level of assurance, has to be made by regulators under consideration of a cost-benefit analysis. [...]*

[[...] a decisão sobre se a asseguração é exigida, incluindo o nível exigido de asseguração, deve ser tomada pelos reguladores, considerando uma análise de custo-benefício. [...]] (tradução livre).

A elaboração de relatórios não-financeiros, como os de sustentabilidade, é uma prática recente que se expandiu nas últimas décadas; muitas companhias produzem relatórios anuais baseados em uma ampla gama de classificações e padrões que objetivam transparência e responsabilidade (BEERBAUM, 2021). Nota-se a preocupação dos *stakeholders* dos relatórios de sustentabilidade com a equiparação e com as diferenças entre asseguração desses relatórios e dos relatórios financeiros, o que ocorreu, respectivamente, nas *comment letters* do AFEP – MEDEF, do Korea Accounting Standards Board (KASB) e do NEI Investments:

*Non-financial verification is different in nature from financial audit, as the information to be verified may be qualitative. Financial auditors are therefore not automatically competent in the field of non-financial verification [...]. Strict accreditation procedures are a means to guarantee the necessary competency by candidates in the domain of non-financial information.*

[A verificação não financeira é de natureza diferente da auditoria financeira, pois as informações a serem verificadas podem ser qualitativas. Os auditores financeiros não são, portanto, automaticamente competentes no domínio da verificação não financeira [...]. Procedimentos estritos de credenciamento são um meio de garantir a necessária competência dos candidatos no domínio da informação não financeira.] (tradução livre).

*Ultimately, the sustainability information would need to be auditable or subject to external assurance for improved reliability and objectivity. However, a different type of assurance method than that of financial reporting should be developed.[...]*

[Por fim, as informações de sustentabilidade precisariam ser auditáveis ou sujeitas a asseguração externa para maior confiabilidade e objetividade. No entanto, um tipo diferente de método de asseguração do que o de relatórios financeiros deve ser desenvolvido. [...]] (tradução livre).

*[...] We acknowledge that external assurance of qualitative sustainability-related disclosure requirements could differ from external assurance for quantitative disclosures. For example, it may be necessary to provide more contextual information on the steps taken to verify the qualitative data.[...]*

[[...] Reconhecemos que a asseguração externa de requisitos de divulgação qualitativos relacionados à sustentabilidade pode ser diferente da asseguração externa para divulgações quantitativas. Por exemplo, pode ser necessário fornecer mais informações contextuais sobre as etapas realizadas para verificar os dados qualitativos. [...]] (tradução livre).



Exemplos de maneiras citadas que podem diminuir os custos envolvem a criação de incentivos para empresas que divulgam informações sobre sustentabilidade e o desenvolvimento de padrões já adaptados à minimização dos custos. O *Bank of America Corporation* espera que

*[...] companies providing externally assured sustainability reporting will ultimately enjoy lower costs of capital and other relevant benefits.*

[as empresas que fornecem relatórios de sustentabilidade com asseguração externa acabarão por usufruir de custos de capital mais baixos e outros benefícios relevantes.] (tradução livre).

Deve-se considerar, no desenvolvimento dos padrões, o repasse dos custos de asseguração dos relatórios de sustentabilidade, ou seja, o montante necessário para que o processo de asseguração seja realizado. No contexto de desenvolverem-se padrões adaptados para a minimização de custos, o *London Stock Exchange Group* externa que

*[...] Given the additional costs for issuers, the scope of any assurance should only include the most important and material data. Flexibility is needed for smaller companies to ensure a proportionate cost burden.*

[[...] Dados os custos adicionais para os emissores, o escopo de qualquer asseguração deve incluir apenas os dados mais importantes e materiais. Flexibilidade é necessária para empresas menores para garantir uma carga de custo proporcional.] (tradução livre).

No que diz respeito às opiniões voltadas aos custos, há a possibilidade de respondentes relatarem empecilhos à prática da asseguração dos relatórios de sustentabilidade tendo como base somente o interesse em não aumentar seus próprios custos.

Foi mencionado o termo “conservadorismo” com relação às grandes empresas de auditoria contábil independentes por *Professors of Accounting conducting research in the field of sustainability accounting and reporting and Editors of accounting journals that publish this research* [Professores de Contabilidade realizando pesquisas na área de contabilidade sustentável e divulgação e Editores de periódicos de contabilidade que publicam esta pesquisa]:

*[...] Significant impediments to high quality, transparent sustainability reporting include: [...]*

*External assurance engagements tending to be limited in scope to quantified indicators due to cost concerns and assurance provider conservatism (particularly by the Big 4) [...].*

[[...] Impedimentos significativos para relatórios de sustentabilidade transparentes e de alta qualidade incluem: [...]

Compromissos de asseguração externa tendem a ser limitados em escopo a indicadores quantificados devido a preocupações de custo e conservadorismo do provedor de garantia (particularmente pelo *Big 4*) [...].] (tradução livre).

Nesse sentido, segundo Silveira e Alberton (2020), há um predomínio dessas empresas em relação às demais prestadoras de garantia, sendo responsáveis por 77,89% dos trabalhos de asseguração realizados nos relatórios de sustentabilidade. Todavia, a não obrigatoriedade da avaliação das informações por auditores como meio de mitigar custos pode acarretar um cenário no qual exista a divisão entre auditorias de “primeira linha” e “segunda linha”, ou seja, os

usuários das informações podem atribuir um maior grau qualitativo às informações auditadas por grandes empresas de auditoria independente quando comparadas às auditadas por outras prestadoras de garantia.

#### 4.5 Objetivos a longo prazo e fase de adaptação

**Tabela 5** - Quantidade de respostas analisadas na categoria de análise 4

Palavras-chave utilizadas nessa categoria de análise	Tradução	Quantidade	%
Phase	Fase	21	6%
Long	Longo	36	10%
Mandatory	Obrigatório	37	10%
Phase + Long	Fase + Longo	4	1%
Phase + Mandatory	Fase + Obrigatório	9	2%
Long + Mandatory	Longo + Obrigatório	9	2%
Phase + Long + Mandatory	Fase + Longo + Obrigatório	3	1%
Total de respostas analisadas nessa categoria: <b>75</b>			20%
Total de <i>comment letters</i> analisadas no estudo: <b>372</b>			

**Fonte:** elaboração própria.

Houve a recorrência dos termos “*phased*” e “*phase-in*”, relacionados a uma fase de adaptação às novas normas. Nesse sentido, a opinião do *International Swaps and Derivatives Association (ISDA)* exemplifica adequadamente esse posicionamento:

*[...] we suggest that whilst the global sustainability standards are being developed and becoming established, we should start with a phased approach and limited assurance by third parties. This is because subjecting the sustainability information to mandatory assurance too soon could be counterproductive and result in a narrow compliance-based approach to reporting which could stifle development in this area. [...]* sugerimos que, enquanto os padrões globais de sustentabilidade estão sendo desenvolvidos e se estabelecendo, deveríamos começar com uma abordagem em fases e asseguração limitada por terceiros. Isso ocorre porque submeter as informações de sustentabilidade à asseguração obrigatória muito cedo pode ser contraproducente e resultar em uma abordagem baseada em *compliance* restrita para relatórios que podem reprimir o desenvolvimento nesta área.] (tradução livre).

Ainda sobre o assunto, a *Fédération Française de l'Assurance (FFA)* apontou que

*The FFA supports a ‘phased in’ approach, where mandatory assurance is only required after international assurance standards have been developed, globally accepted and relevant in the reporting world, have fostered the maturity sustainability reporting, and have proven to avoid conceptual and practical challenges for applying companies.*

[O FFA apoia uma abordagem ‘por fases’, em que a asseguração obrigatória só é exigida após os padrões de asseguração internacionais terem sido desenvolvidos, globalmente aceitos e relevantes no mundo das demonstrações, tenham promovido a evolução dos relatórios de sustentabilidade e provado evitar desafios conceituais e práticos para empresas.] (tradução livre).

Ainda que a adequação ‘por fases’ aos padrões para os relatórios de sustentabilidade seja uma alternativa considerável, isso pode gerar atraso no processo de validação das informações ambientais, acarretando o descrédito em relação a esse tipo de abordagem informacional e prejudicando a comparabilidade das informações.

#### 4.6 Viabilidade de auditoria interna

**Tabela 6 - Quantidade de respostas analisadas na categoria de análise 5**

Palavras-chave utilizadas nessa categoria de análise	Tradução	Quantidade	%
Internal	Interno/ Interna	32	9%
Total de respostas analisadas nessa categoria: <b>32</b>			9%
Total de <i>comment letters</i> analisadas no estudo: <b>372</b>			

**Fonte:** elaboração própria.

Considerou-se, nas *comment letters*, a adoção dos procedimentos relativos à auditoria interna para a asseguarção dos relatórios de sustentabilidade. Ainda que o tópico tenha sido abordado por menos de 10% dos respondentes, considerar o assunto é importante para a decisão das formas de execução da atividade de asseguarção. Conforme o *Forum of South Africa*:

*Yes, the information should be auditable. External assurance may not be necessary if internal assurance is available. Companies should have a choice of internal or external assurance. Perhaps an approach similar to the integrated report assurance (internal) is an option.*

[Sim, as informações devem ser auditáveis. A asseguarção externa pode não ser necessária se a asseguarção interna estiver disponível. As empresas devem ter a opção de asseguarção interna ou externa. Talvez uma abordagem semelhante à asseguarção de relatório integrado (interno) seja uma opção.] (tradução livre).

Foi apontada a organização de sistemas de controle interno e de governança a fim de monitorar os processos relacionados aos relatórios de sustentabilidade. Nesse sentido, o *Department of Economics and Management of University of Padova*, *Accountancy Europe* e o *Japanese Institute of Certified Public Accountants (JICPA)* externaram que:

*The audit of sustainability information is a relevant activity that should be considered. It should also be extended the audit to other essential areas that can understand whether and how organisations seriously consider sustainability issues. These areas concern the management approach, strategy and governance issues.*

[A auditoria de informações de sustentabilidade é uma atividade relevante que deve ser considerada. Também deve ser estendida a auditoria para outras áreas essenciais que podem entender se e como as organizações seriamente consideram as questões de sustentabilidade. Essas áreas dizem respeito à abordagem de gestão, estratégia e questões de governança.] (tradução livre).

*[...] robust internal processes and controls also enable assurance. That way, the company is confident about the data reported and able to provide appropriate evidence to external parties. [...]*

[[...] processos e controles internos robustos também permitem a asseguarção. Dessa forma, a empresa tem confiança nos dados reportados e pode fornecer evidências adequadas a partes externas. [...]] (tradução livre).

*[...] We believe the following factors are important to make sure reliability and credibility of information: [...] Information is made available through robust corporate governance and internal control. [...]*

*[[...] Acreditamos que os seguintes fatores são importantes para garantir a confiabilidade e credibilidade das informações: [...] As informações são disponibilizadas por meio de governança corporativa robusta e controle interno. [...]] (tradução livre).*

Há a preocupação com o aspecto da flexibilização dos procedimentos de auditoria, em que não caberia às normas de contabilidade impor quais tipos de auditoria seriam obrigatórios e dando às empresas a possibilidade de escolher entre os que melhor se adequam tanto às atividades quanto à situação financeira. Nessa situação, a auditoria interna pode destacar-se como uma alternativa válida. Conforme o *RWE*:

*Any reported information should be auditable, but some flexibility should be left with the reporting organization on how audits shall be carried out (either internally or externally).*

*[Qualquer informação relatada deve ser auditável, mas alguma flexibilidade deve ser deixada com a organização relatora sobre como as auditorias devem ser realizadas (interna ou externamente).] (tradução livre).*

Nesse sentido, infere-se que a especificidade das operações de cada empresa pode influir na padronização das informações divulgadas, fazendo com que a flexibilidade conferida possa atrapalhar a evolução dos padrões necessários para que a adequada comparabilidade das informações ocorra. Ainda, informações geradas internamente pela empresa podem não ser confiáveis.

Como exemplo de semelhança para a situação apontada, o estudo de Shimabuku e Perera (2017) mostra que é plausível suspeitar que a confiabilidade da auditoria interna da Petrobras possa ter sido comprometida pela Administração, tornando-a ineficaz na identificação de corrupção na empresa. Nada impede que auditores internos e externos desenvolvam trabalhos conjuntos, melhorando a qualidade de informação ao reportar informações complementares. Entretanto, ainda que seja um cenário inesperado, houve casos nos quais auditores externos desempenharam um papel de auxílio ao cometimento de fraudes em empresas. É o caso da Enron, cujo caso de fraude que acarretou a quebra da empresa não teria ocorrido se, além da fiscalização da Diretoria pelo conselho de Administração, os auditores externos tivessem realizado suas atividades como deveriam (BERGAMINI JUNIOR, 2002).

#### **4.7 Participação do *Sustainability Standards Board* (SSB) e do *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB)**

**Tabela 7 - Quantidade de respostas analisadas na categoria de análise 6**

<b>Palavras-chave utilizadas nessa categoria de análise</b>	<b>Tradução</b>	<b>Quantidade</b>	<b>%</b>
SSB	SSB	80	22%
IAASB	IAASB	59	16%
SSB + IAASB	SSB + IAASB	27	7%
<b>Total de respostas analisadas nessa categoria: 112</b>			<b>30%</b>
<b>Total de <i>comment letters</i> analisadas no estudo: 372</b>			

**Fonte:** elaboração própria.

Um ponto de destaque nas *comment letters* foi o grau de participação que deve ser desempenhado pelo *Sustainability Standards Board (SSB)* e pelo *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)* na asseguarção dos relatórios de sustentabilidade. O documento que instaura a Consulta do IFRS sobre relatórios de sustentabilidade menciona a participação do IAASB e da profissão de auditoria para realizar-se o trabalho de asseguarção. Uma vez que o SSB será encarregado de assuntos voltados a informações relacionadas à sustentabilidade e será composto por profissionais instruídos, é apropriado discutir o papel desse conselho no desenvolvimento dos novos padrões e o que seria por ele considerado mandatário.

A participação do SSB no processo de auditoria dos relatórios de sustentabilidade em certos assuntos foi muito discutida nas *comment letters*, havendo respostas apoiando a participação do SSB em determinados assuntos e outras opinando pelo afastamento do conselho na normatização de certas atividades. A importância da participação do SSB é notada em decorrência do quão recente seriam os padrões estabelecidos, possibilitando o direcionamento normativo adequado às companhias que necessitassem de auxílio. Em contrapartida, o recém-formado conselho deve considerar as especificidades das empresas, adquirindo cautela no que deve ou não ser obrigatório. Exemplificando as ramificações de opiniões que consideram as atribuições do SSB, há as respostas, respectivamente, do *Independent Regulatory Body for Auditors (IRBA)*, do *Financial Data User Workshop Group* e do *The Investment Association*:

*We recommend that sustainability information to be disclosed should be auditable and subject to external assurance if required by the users of the sustainability information. [...] We, however, urge the SSB to focus on the preparers of the sustainability information so as not to confuse their objective. [...]*

[Recomendamos que as informações de sustentabilidade a serem divulgadas sejam auditáveis e sujeitas a asseguarção externa se exigido pelos usuários das informações de sustentabilidade. [...] Nós, no entanto, instamos o SSB a focar nos preparadores das informações de sustentabilidade para não confundir seu objetivo. [...]] (tradução livre).

*There is no doubt that sustainability information should be reliable and decision-useful. However, it is not a role of SSB to discuss how to attain this objective, and there is no instant answer, either.*

[Não há dúvida de que as informações sobre sustentabilidade devem ser confiáveis e úteis para a tomada de decisões. No entanto, não é função do SSB discutir como atingir esse objetivo, e também não há uma resposta instantânea.] (tradução livre).

*The SSB's goal should be to create standards that are designed to be assurable and will ultimately allow for the audit of sustainability information. [...]*

[O objetivo do SSB deve ser criar padrões que sejam projetados para serem auditáveis e, em última análise, permitir a auditoria de informações de sustentabilidade. [...]] (tradução livre).

Foi pontuado que o SSB poderia cooperar com o IAASB a fim de desenvolver padrões de elevada qualidade que estabeleçam alterações nos parâmetros de asseguarção esperados. Os comentários expostos pela *PricewaterhouseCoopers (PwC)* e pela *Canadian Bankers Association (CBA)* traduzem esse entendimento:

*[...] it is important for the SSB to have a close relationship with the IAASB to monitor and evaluate the need for changes to assurance frameworks or existing standards for auditors or other external assurance providers to be able to provide assurance on the reported information.*

[[...] é importante que o SSB tenha um relacionamento próximo com o IAASB para monitorar e avaliar a necessidade de mudanças nas estruturas de normas de asseguração ou padrões existentes para auditores ou outros provedores externos de asseguração para poder fornecer asseguração sobre as informações relatadas.] (tradução livre).

*[...] We recommend that the IFRS Foundation explore the opportunity to collaborate with the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) in this area to enable the SSB to focus its efforts and resources on the development of a sustainability reporting framework.*

[[...] Recomendamos que a Fundação IFRS explore a oportunidade de colaborar com o *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)* nesta área para permitir que o SSB concentre seus esforços e recursos no desenvolvimento de uma estrutura de relatório de sustentabilidade.] (tradução livre).

#### 4.8 Uso de normas preexistentes

**Tabela 8 - Quantidade de respostas analisadas na categoria de análise 7**

Palavras-chave utilizadas nessa categoria de análise	Tradução	Quantidade	%
Existing	Existentes	23	6%
ISAE	ISAE	34	9%
Existing + ISAE	Existentes + ISAE	5	1%
Total de respostas analisadas nessa categoria: <b>52</b>			14%
Total de <i>comment letters</i> analisadas no estudo: <b>372</b>			

**Fonte:** elaboração própria.

Padrões já existentes e que servem de base para a atual divulgação dos relatórios de sustentabilidade também foram apontados como passíveis de serem considerados na elaboração dos padrões pelo IFRS. Apesar de terem sido analisadas somente 14% das *comment letters* nessa categoria, a discussão sobre isso é pertinente pois o uso de padrões preexistentes facilitaria a adaptação às novas normas, pois muitos respondentes já têm conhecimento do conteúdo dessas normas e as utilizam para a divulgação dos seus relatórios de sustentabilidade. Como exemplo, há as opiniões externadas pela empresa *Mazars* e pelo *Social Value International*:

*Assurance reports should be prepared, as they are as of today in jurisdictions where they are mandatory, in accordance with the International Standards on Assurance Engagements (ISAE) 3000, which has been instrumental in fostering trust between preparers and users.*

[Os relatórios de asseguração devem ser preparados, como são atualmente nas jurisdições onde são obrigatórios, de acordo com as Normas Internacionais de Compromissos de Garantia (ISAE) 3000, o que tem sido fundamental para fomentar a confiança entre os preparadores e os usuários.] (tradução livre).

*[...] We now urgently need investment to contribute to a significant increase in positive environmental and societal well-being. Assurance is a precondition. One of the concerns about assurance is the lack of international standards for this. In fact, there are a number that would offer a starting point, not least the IAASB's Guidance on Assurance of Extended External Reports which specifically addresses impact, and other standards such as Social Value International's own assurance standard in relation to Social Value principles<sup>2</sup>, AccountAbility's AA1000AS3 and IFAC's ISAE 3000 on non-financial reporting.*

[[...] Agora, precisamos urgentemente de investimento para contribuir para um aumento significativo no bem-estar positivo ambiental e social. A assegução é uma pré-condição. Uma das preocupações sobre a assegução é a falta de padrões internacionais para isso. Na verdade, há um número que ofereceria um ponto de partida como a *Guidance on Assurance of Extended External Reports* do IAASB, que aborda especificamente o impacto, e outros padrões, como o próprio padrão de garantia da *Social Value International* em relação aos princípios do Valor Social<sup>2</sup>, AA1000AS3 da *AccountAbility* e ISAE 3000 da IFAC sobre relatórios não financeiros.] (tradução livre).

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante das observações contidas nas *comment letters*, o estudo resultou no entendimento de que a maioria dos respondentes acham necessária a adoção da prática da assegução dos relatórios de sustentabilidade, porém, há divergências em relação ao momento adequado para que essa atividade seja imposta; quem deve ser o responsável por ela e como ela deve ser realizada.

Notou-se também a possibilidade de se estabelecerem relacionamentos com padrões e normas que hoje já existem, mas, tendo em vista a resposta positiva de criação do *International Sustainability Standards Board* (ISSB) pela Fundação IFRS, é necessário aguardar o desenvolvimento de discussões acerca do assunto.

Um fator limitante deu-se com a existência de *comment letters* que não abordaram o tema, sendo aproximadamente 35,53% do total. Apesar disso, as 372 *comment letters* analisadas foram suficientes para que houvesse o adequado entendimento dos profissionais e entidades envolvidos, já que foi possível delinear as maiores preocupações e sugestões dos respondentes. Ainda, foi perceptível que algumas empresas, ao responderem aos questionamentos, podem ter defendido os seus interesses econômicos em detrimento dos interesses da coletividade a fim de alavancar a receita decorrente de suas atividades, impactando no grau de neutralidade da opinião apresentada.

É viável que, para estudos futuros, ocorra a análise de conteúdo dos padrões futuramente publicados pelo IFRS no que reflete a assegução dos relatórios de sustentabilidade, assim como da adequação da prática da assegução desses documentos e se as expectativas dos respondentes foram acatadas na redação dos futuros padrões.

## REFERÊNCIAS

AGOSTINO, J. S. de. **Uma análise dos fatores que podem contribuir para um maior grau de adoção da análise ASG pelos gestores de recursos no mercado brasileiro**. 2021. 148 p. Dissertação (Mestrado em Gestão para Competitividade) - Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, Bela Vista [S. l.], 2021. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/30941>>. Acesso em: 17 ago. 2021.

ALMEIDA, M. C. **Auditoria - Abordagem Moderna e Completa**. São Paulo: Grupo GEN, 2017. 9788597013801. Disponível em:

<<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597013801/>>. Acesso em: 12 jul. 2021.

APARECIDO, C. S. **Auditoria Contábil - Teoria e Prática**. São Paulo: Grupo GEN, 2019. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597022780/>>. Acesso em: 29 jun. 2021.

ASSIS, P. R. P.; BRAZ, E. M. Q.; SANTOS, C. L. Contabilidade Ambiental. **Revista Ceciliana Universidade Santa Cecília**, v. 3, n. 01, p. 13-16, 2011.

BARQUERO, R.V. **Como se realiza un trabajo monográfico**. Barcelona: Eunibar, 1979.

BEERBAUM, D. A research note on the consultation paper on Sustainability Reporting issued by the IFRS Foundation. **Journal of Sustainability Science and Management**, [s. l.], 2 abr. 2021. Disponível em:

<[https://www.researchgate.net/publication/350589436\\_A\\_research\\_note\\_on\\_the\\_consultation\\_paper\\_on\\_Sustainability\\_Reporting\\_issued\\_by\\_the\\_IFRS\\_Foundation](https://www.researchgate.net/publication/350589436_A_research_note_on_the_consultation_paper_on_Sustainability_Reporting_issued_by_the_IFRS_Foundation)>. Acesso em: 19 ago. 2021.

BERGAMINI JÚNIOR, S. Ética empresarial e contabilidade: O caso Enron. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, ano 2002, v. 5, ed. 16. Disponível em:

<<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/article/view/2390>>. Acesso em: 27 set. 2021.

BORGES, L. M.; FERREIRA, J. da S.; ROVER, S. Divulgação de acidentes ambientais no Brasil: uma análise a partir de notícias de jornais de grande circulação. **Revista Mineira de Contabilidade**, [S. l.], v. 18, n. 3, p. 5–15, 2017. Disponível em:

<<https://revista.crcmg.org.br/rmc/article/view/709>>. Acesso em: 17 set. 2021.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira De Contabilidade – NBC TA Estrutura Conceitual**. 2015. Disponível em:

<<https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTAESTRUTURACONCEITUAL.pdf>>. Acesso em: 27 set. 2021.

FERREIRA, C. S.; SANTANA, L. **A Auditoria Ambiental como Instrumento de Gerenciamento para o Desempenho Sustentável**. 2003. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) -. Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas da Universidade Federal do Espírito Santo, Vitória. Disponível em:

<[http://legado.fucape.br/premio\\_excelencia\\_academica/upld/trab/8/2\\_Luciene\\_cristina.pdf](http://legado.fucape.br/premio_excelencia_academica/upld/trab/8/2_Luciene_cristina.pdf)>. Acesso em: 17 set. 2021.

GLOBAL REPORTING INITIATIVE. **GRI 101: Fundamentos (Foundation) 2016**. 2018.

Disponível em: <<https://www.globalreporting.org/media/n05pba3a/portuguese-gri-101-foundation-2016.pdf>>. Acesso em: 09 ago. 2021.



GLOBAL REPORTING INITIATIVE. **Trends in external assurance of sustainability reports**. 2014. Disponível em:

<[https://www.comunicarseweb.com/sites/default/files/biblioteca/pdf/1407353839\\_GRI\\_Trends-in-External-Assurance-of-Sustainability-Reports\\_July-2014.pdf](https://www.comunicarseweb.com/sites/default/files/biblioteca/pdf/1407353839_GRI_Trends-in-External-Assurance-of-Sustainability-Reports_July-2014.pdf)>. Acesso em: 09 ago. 2021.

IFRS. **Consultation Paper on Sustainability Reporting**. Disponível em:

<<https://www.ifrs.org/projects/work-plan/sustainability-reporting/consultation-paper-and-comment-letters/>>. Acessado em: 12 de agosto de 2021.

IFRS. **IFRS Foundation Trustees' Feedback Statement on the Consultation Paper on Sustainability Reporting**. Disponível em:

<<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/sustainability-reporting/sustainability-consultation-paper-feedback-statement.pdf>>. Acessado em: 20 de agosto de 2021.

IFRS. **Proposed Targeted Amendments to the IFRS Foundation Constitution to Accommodate an International Sustainability Standards Board to Set IFRS Sustainability Standards**. Disponível em:

<<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/sustainability-reporting/ed-2021-5-proposed-constitution-amendments-to-accommodate-sustainability-board.pdf>>. Acessado em: 20 de agosto de 2021.

LOZADA, G.; NUNES, K. D. S. **Metodologia Científica**. Porto Alegre: Grupo A, 2019. 9788595029576. Disponível em:

<<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788595029576/>>. Acesso em: 06 set. 2021.

LUNA, T. A. U.; GOMES, S. M. da S.; MARTINEZ, A. L.; CORDEIRO FILHO, J.B.; BOMFIM, R.F.F. do. **Auditoria dos Relatórios de Sustentabilidade: um estudo com Empresas Listadas na B3**. In: **XIX ENCONTRO INTERNACIONAL SOBRE GESTÃO EMPRESARIAL E MEIO AMBIENTE (ENGEMA)**. ), 2017, São Paulo, 2017. Anais eletrônicos. São Paulo: USP, 2017. Disponível em:

<<http://engemausp.submissao.com.br/19/anais/arquivos/43.pdf>>. Acesso em: 06 set. 2021.

MATTOS, J. G. **Auditoria**. Porto Alegre: Grupo A, 2017. 9788595020115. Disponível em:

<<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788595020115/>>. Acesso em: 08 set. 2021

MORAES, R.; GALIAZZI, M. C. **Análise Textual Discursiva**. Ijuí: Unijuí, 2005.

NAVIGATING the reporting landscape. **Accounting for Sustainability**, 2021. Disponível em: <<https://www.accountingforsustainability.org/en/knowledge-hub.html?tab1=guides>>. Acesso em: 20 set. 2021.

OLIVEIRA FILHO, M. L. de. **A auditoria ambiental como ferramenta de apoio para o desempenho empresarial e a preservação do meio ambiente: uma abordagem contábil e gerencial em indústrias químicas**. 2002. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, University of São Paulo, São Paulo, 2002. Acesso em: 20 set. 2021.

O QUE é o ISE B3. [S. l.]. Disponível em: <http://iseb3.com.br/o-que-e-o-ise>. Acesso em: 29 out. 2021.

PEREGO, P.; KOLK, A. Multinationals' accountability on sustainability: the evolution of third-party assurance of sustainability reports. **Journal of Business Ethics**, [S. l.], p. 173-190, 2012. Disponível em: <<https://dare.uva.nl/search?identifier=277f7fbb-a4a2-49c8-ab13-f254ba3d079b>>. Acesso em: 17 ago. 2021.

SANTOS, A. S. **A adoção de fatores climáticos versus a de fatores ambientais amplos pelo IFRS**. 2021. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, [S. l.]Brasília, 2021.

SHIMABUKU, F. A. A. **Causas e consequências da operação lava-jato: um estudo econômico e socioambiental da Petrobrás**. 2017. Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial.) - Universidade Presbiteriana Mackenzie, [S. l.] São Paulo, 2017. Disponível em: <<http://tede.mackenzie.br/jspui/handle/tede/3608>>. Acesso em: 09 ago. 2021.

SILVEIRA, G. B.; ALBERTON, L.; VICENTE, E. F. R. O Estado da Arte da Asseguração dos Relatórios de Sustentabilidade: Um Estudo das Empresas do Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) 2016. **Revista de Gestão Social e Ambiental**, São Paulo, v. 11, n. 2, p. 1-18, 2017. Disponível em: <<https://rgsa.emnuvens.com.br/rgsa/article/view/1260>>. Acesso em: 09 ago. 2021.

SILVEIRA, G. B.; ALBERTON, L. Assurance dos relatórios de sustentabilidade no brasil: quais fatores podem influenciar a sua ocorrência?. **Revista Universo Contábil**, [S.l.]Blumenau, v. 15, n. 3, p. 96-113, set. 2020. ISSN 1809-3337. Disponível em: <<https://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/8022>>. Acesso em: 17 set. 2021.1

SIMNETT, R.; VANSTRAELEN, A.; CHUA, W. F. (2009). Assurance on sustainability reports: An international comparison. **The accounting review**, 84(3), 937-967, jan. 2009. Disponível em: <https://cris.maastrichtuniversity.nl/en/publications/assurance-on-sustainability-reports-an-international-comparison>. Acesso em: 21 set. 2021.

TIBÚRCIO, C. IFRS para sustentabilidade. **Contabilidade Financeira**, 2020. Disponível em: <<https://www.contabilidade-financeira.com/2020/09/ifrs-para-sustentabilidade.html>>. Acesso em: 20, set. 2021.

TINOCO, J. E. P.; KRAEMER, M. E. P. **Contabilidade e gestão ambiental**, 3ª edição. Barueri: Grupo GEN, 2011. 9788522466535. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522466535/>>. Acesso em: 04 jun. 2021.

VILELA, V. A. **Auditorias Como Garantia de Sustentabilidade Dada aos Stakeholders: Possibilidades E Limites**. 2012. Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção - UFRJ/ COPPE/ Programa de Engenharia de Produção, Universidade Federal do Rio de Janeiro, 2012. Disponível em: <[http://objdig.ufrj.br/60/teses/coppe\\_m/VivianeDeAquinoVilela.pdf](http://objdig.ufrj.br/60/teses/coppe_m/VivianeDeAquinoVilela.pdf)>. Acesso em: 09 ago. 2021.