



São Paulo, 21 a 23 de Julho de 2014

**Novas Perspectivas
na Pesquisa Contábil**

Asseguração de Relatórios de Sustentabilidade: o Caso Petrobrás

JANAINA BORGES DE ALMEIDA

Fundação Universidade Federal do Tocantins - UFT

14º. Congresso USP de Controladoria e Contabilidade

Asseguração de Relatórios de Sustentabilidade: o Caso Petrobrás

Resumo

O relatório de sustentabilidade tem feito parte do arcabouço de informações de empresas diversas. E uma forma de garantir que as informações disponibilizadas neste relatório representam a realidade da empresa é o relatório de asseguração, ou *assurance* como é conhecido. A presente pesquisa tem por objetivo verificar qual a estrutura dos relatórios de asseguração emitidos para as informações de sustentabilidade da empresa Petrobrás. E para alcançar o que foi proposto foi realizada uma explanação de quais normas são indicadas nos relatórios de asseguração como diretrizes para a elaboração deste relatório, e que empresas tem trabalhado no serviço de asseguração da empresa Petrobrás. Quanto a metodologia utilizada foi realizada a revisão da literatura pertinente ao tema, bem como a análise documental e de conteúdo dos relatórios de asseguração. Os períodos analisados foram os anos de 2005 a 2012. Os resultados indicam que a estrutura e o conteúdo utilizados na elaboração do relatório de asseguração seguem as diretrizes da NBC TO 3000 em conformidade com o normativo internacional ISAE 3000. As análises permitiram verificar que as empresas de auditoria que realizaram o trabalho de asseguração são grandes empresas, reconhecidas mundialmente. E ocorrendo a mudança da empresa de asseguração não houve modificações substanciais na estrutura do relatório e tampouco no conteúdo. Por fim embora a pesquisa tenha sido realizada em um único caso, há implicações relevantes uma vez que apresenta como estão disponibilizadas as informações contidas no relatório de asseguração, emitido para as informações sustentáveis de uma grande empresa petrolífera do Brasil.

Palavras chave: *Assurance*, Sustentabilidade, Petrobrás, Brasil.

Introdução

Empresas de vários lugares do mundo têm publicado juntamente com o relatório de sustentabilidade o relatório de asseguração emitido por terceiros, como demonstra muitos estudos (Wallage, 2000, Hasan, Roebuck, e Simnett, 2003, O'Dwyera e Owenb, 2005, Park e Brorson, 2005, Deegan, Cooper, e Shelly, 2006, Perez e Sanchez, 2009, Simnett, Vanstraelen e Chua, 2009, Manetti e Becatti, 2009). A asseguração serve para credibilizar as informações contidas no relatório de sustentabilidade da empresa frente aos diversos usuários destas informações.

Existem diferentes diretrizes para a elaboração do relatório de asseguração, como mostra o estudo de O'Dwyera e Owenb (2005), por exemplo, iniciativas do *Global Reporting Initiative (GRI)*, *AA 1000- AccountAbility* e *FEE-Fédération des Experts Comptables Européens*. Além dos exemplos anteriores ressalta-se que é provável que as diretrizes utilizadas por empresas de asseguração tenham relação com o país onde a empresa contratante se localiza, logo outras legislações existem. No Brasil, por exemplo, é aplicada a NBC TO 3000 – Trabalho de Asseguração Diferente de Auditoria e Revisão elaborada em conformidade com a ISAE 3000 - *International Standard on Assurance Engagements*, emitida pelo IAASB - *International Auditing and Assurance Standards Board*.

Outro apontamento que merece destaque é que os relatórios de asseguração nem sempre são realizados por empresas de auditoria (Simnett, Vanstraelen e Chua, 2009). Isso desperta a curiosidade sobre quem está assegurando os relatórios de sustentabilidade de empresas brasileiras, mais especificamente da Petróleo do Brasil – Petrobrás.

Assim este trabalho levanta a seguinte pergunta de pesquisa: qual a estrutura dos relatórios de asseguração emitidos para as informações de sustentabilidade da empresa Petrobrás? E para responder a pergunta proposta traça como objetivos explicar quais normas são indicadas nos relatórios de asseguração como diretrizes para a elaboração deste relatório, e que empresas tem trabalhado no serviço de asseguração da empresa Petrobrás.

A pesquisa se enquadra como qualitativa. A metodologia adotada inicialmente foi a revisão da literatura, posteriormente a análise documental e de conteúdo. A análise documental ocorreu com base nos relatórios de informações sustentáveis da empresa Petrobrás, dos anos de 2005 a 2012. Foram analisados os relatórios de asseguração disponíveis nos balanços sociais e ambientais (2005-2008) e nos relatórios de sustentabilidade (2009-2012). As informações foram extraídas da *web*, no *site* corporativo da empresa. De posse dos relatórios foi realizada análise do conteúdo para extrair as informações necessárias. A pesquisa é classificada como estudo de caso Yin (2003), por analisar fontes documentais da Petrobrás.

O presente trabalho esta dividido em seis seções. A primeira trata sobre o relatório de sustentabilidade, a segunda seção aborda os estudos anteriores sobre os relatórios de asseguração, a terceira sobre as normas para elaboração dos relatórios de asseguração, a quarta traz a metodologia, a quinta a análise e discussões e a última seção as considerações finais.

Relatório de sustentabilidade

O relatório de sustentabilidade das empresas tem sido objeto de estudos diversos (Park e Brorson 2005, Wheeler e Elkington, 2001, Wallage, 2000) e possui informações que não são obrigatórias. Há de se destacar que este tipo de relatório vem sofrendo ao longo dos anos transformações, e muitas empresas iniciam com informações ambientais e posteriormente vão agregando outros tipos de informações econômicas e sociais (Park e Brorson, 2005).

A publicação de informações nos relatórios de sustentabilidade visa mostrar um retrato de empresa socialmente responsável (Perrini, 2005). Esse tipo de comunicação é derivada do denominado *triple bottom line*, que está relacionado com a prosperidade econômica, qualidade ambiental e justiça social, e foi apontado como uma tendência da responsabilidade corporativa do século XXI (Wheeler e Elkington, 2001).

A elaboração de relatórios de sustentabilidade é uma mudança de paradigma, principalmente quando comparados com os relatórios financeiros, não só no que tange a divulgação, mas também como um elemento que proporciona a comunicação entre a empresa e as partes interessadas (Wallage, 2000).

Com o advento das tecnologias digitais e da *web* os relatórios de sustentabilidade podem ser acessados por vários interessados (Isenmann, Bey e Welter, 2007, Wheeler e Elkington, 2001.), ou seja, um número maior de partes interessadas podem se informar quanto às divulgações sobre sustentabilidade realizadas por uma empresa. E essa forma de divulgação é uma prática adotada por grandes organizações empresariais, como é o caso da Petrobrás.

Mas a simples divulgação de informações sustentáveis pode não ser o bastante, as partes interessadas podem necessitar de uma certificação emitida por terceiros que garanta que as divulgações realizadas pela empresa reflitam o que se propõe como ocorre com as informações financeiras. Assim, os relatórios de asseguarção têm sido utilizados na tentativa de prestar contas aos *stakeholders* (Junior, Best e Cotter, 2013).

Estudos anteriores sobre relatório de asseguarção

O relatório de asseguarção sobre as informações de sustentabilidade de uma organização surgiu devido à necessidade de emissão de opinião de um profissional, que fornecesse alguma garantia que as informações contidas no relatório sejam confiáveis. E essa garantia tem sido objeto de estudos de vários pesquisadores.

Diferentes estudos tratam sobre a temática da asseguarção de relatórios de sustentabilidade. (Wallage, 2000) discute experiências iniciais do serviço de garantia de relatórios de sustentabilidade. Nessa prospecção o autor faz uma breve análise do relatório da Shell do ano de 2000. Aponta que na época não existiam normas disponíveis que direcionem a emissão e elaboração deste tipo de relatório, e que isso é um obstáculo na execução de auditorias de sustentabilidade. Enfatiza que o serviço de asseguarção de relatórios de sustentabilidade é um desafio aos auditores. O autor também aponta que a auditoria deste tipo de relatório exerce um papel preponderante na contabilização do comportamento ético, além de verificar o engajamento das partes interessadas e um processo de diálogo.

A forma de transmissão das informações contidas no relatório de asseguração e a percepção dos usuários dessas informações também foi preocupação de estudos anteriores (Hasan, Roebuck, e Simnett, 2003). Os autores analisaram estruturas de relatórios de asseguração distintas e identificaram quatro tipos de relatórios utilizados no mundo para garantir os relatórios de sustentabilidade que são denominados de: parecer sobre procedimentos, garantia negativa, garantia positiva e garantia positiva com parágrafo de limitação. Após, foram aplicados questionários a 792 acionistas com o intuito de identificar a percepção destes quanto ao tipo de relatório que fornece mais segurança ao usuário da informação e os resultados demonstram que o relatório em formato de procedimentos é o que foi interpretado com um nível maior de segurança.

Análises críticas sobre relatórios de garantia também tem sido objeto de estudo. O'Dwyer e Owenb (2005) analisaram relatórios de empresas do Reino Unido que participaram de Prêmios Europeus de Relatórios de Sustentabilidade. A análise buscou avaliar como a prática de garantia tem aumentado a transparência e prestação de contas às partes interessadas. Foram apresentados requisitos mínimos de um relatório de asseguração, segundo parâmetros do *Global Reporting Initiative (GRI)*, *AA 1000- AccountAbility* e *FEE-Fédération des Experts Comptables Européens*. Em conformidade com estudos anteriores (Wallage, 2000) os autores corroboram com a ideia de que, “a ausência de critérios específicos, em termos de normas de garantia diretamente aplicáveis, é uma das principais restrições ao nível de garantia oferecida.” Entre os resultados alcançados, uma crítica realizada deve ser destacada, ou seja, a de que o relatório de asseguração não significa melhor e maior prestação de contas, e sim um valor agregado para a gestão como mais uma forma de controle sobre riscos impostos pelos grupos de interessados pela organização.

Outra vertente de estudos sobre relatórios de asseguração visa compreender o que leva as empresas a introduzir este tipo de relatório. Sobre este assunto é que versou o trabalho realizado por Park e Brorson (2005), em 28 empresas da Suécia. Foram analisados os relatórios de sustentabilidade e realizadas entrevistas com os emissores de relatório de asseguração. Os resultados encontrados indicam que a prática de asseguração beneficia a empresa no que tange ao desenvolvimento de sistemas de relatórios internos e na rigorosidade na elaboração de relatórios ambientais. Não houve indicação de percepção de aumento de credibilidade. Indicam também que é necessário que os órgãos de normalização e os prestadores de garantia busquem entender os anseios das partes interessadas sobre o que gostariam de receber de informações em relação à asseguração e abordarem essas preocupações.

Pesquisas sobre relatório de asseguração também foram realizadas no Reino Unido e na Europa por Deegan, Cooper, e Shelly (2006). Os autores tomaram por base 170 relatórios *triple bottom line (TBL)*, os relatórios são de empresas diversas e anos diversos, ou seja, 2000 a 2003. Foi apontado na pesquisa que existe uma variação muito grande nos conteúdos das declarações de garantia. De forma conjunta os relatórios analisados mostram preocupações diversas, uma delas é que os usuários dos relatórios de asseguração não compreendem, além de terem incerteza quanto ao relatório de asseguração. Isso aponta para a necessidade de orientação e regulamentação na área.

Perez e Sanchez (2009) pesquisaram relatórios de sustentabilidade de empresas de mineração. Foram analisados 31 relatórios de sustentabilidade publicados nos períodos de 2001-2006 por quatro grandes empresas de mineração. Vários itens foram analisados e entre eles está a asseguração do relatório, emitida por terceiros. Foi utilizado o GRI como

parâmetro de análise. Os resultados permitiram verificar que o relatório de asseguarção está entre os itens com pontuação mais baixa, explica os autores que nesta categoria não ocorreu evolução durante o período pesquisado. Ressaltando a necessidade futura de um relatório cuja composição de asseguarção seja mais transparente e com mais dados locais.

Outra discussão sobre a temática do relatório de asseguarção das informações do relatório de sustentabilidade se volta para o mercado de asseguarção, estudos apontam que as empresas que realizam este trabalho podem não ser de auditoria (Simnett, Vanstraelen, e Chua, 2009). Assim na pesquisa de Simnett, Vanstraelen e Chua, (2009) foram analisados 2.113 relatórios de sustentabilidade de empresas diversas, em vários países. E o resultado permitiu apontar que empresas buscam a credibilidade dos seus relatórios de sustentabilidade, e a melhoria da reputação corporativa por meio da emissão de um relatório de asseguarção por empresa asseguadora, não sendo relevante se essa empresa é ou não uma empresa de auditoria. E que em países onde existe mais ênfase às partes interessadas, tem maior tendência a escolher empresas de auditoria para asseguar seus relatórios. O tipo de indústria é também um fator preponderante para a decisão de asseguarção, os autores apontam a indústria de mineração como um exemplo de empresa que é propensa a relatório de sustentabilidade asseguado.

A abordagem realizada por Manetti e Becatti (2009) focou as principais normas internacionais para a implantação de serviços de asseguarção e relatórios elaborados com base no GRI 2006. A análise permitiu verificar diferentes tipologias de declaração de garantia. Os autores afirmam que as recomendações nacionais possuem elementos que muitas vezes não constam na ISAE 3000 e que essas recomendações podem ser utilizadas para a melhoria das normas internacionais.

Kolk e Perego (2010) realizaram pesquisas empíricas em 212 empresas listadas entre as 250 *Fortune Global*, com o intuito de verificar os fatores determinantes de empresas adotarem o relatório de asseguarção para os relatórios de sustentabilidade. Os resultados evidenciam que em países que possuem um regime mais fraco de governança as empresas estão mais propensas a adoção de relatórios de asseguarção. Os exames permitiram a constatação de que 1/3 dos relatórios de sustentabilidade analisados possuem relatório de asseguarção. Aponta também que em países cujas práticas empresariais sustentáveis estão melhores habilitadas a demanda pela asseguarção é maior. Outro resultado encontrado foi que em países cuja inclinação esta voltada para os acionistas, existe maior probabilidade de escolha de um escritório de contabilidade maior como emissor do relatório de asseguarção.

Fonseca (2010) buscou compreender a qualidade da verificação externa em relatórios de empresas do setor de mineração. A amostra totalizou nove empresas. O autor aborda que as grandes empresas de mineração estão enfrentando pressões crescentes para se comprometerem com a sustentabilidade e a responsabilidade, assim como a publicar relatórios que foram submetidos à verificação externa. Mesmo com essas pressões nem todas as empresas que foram pesquisadas possuíam a asseguarção do relatório de sustentabilidade, das 16 empresas sete não possuíam o relatório. Os resultados apontam que o que falta no setor de mineração não é asseguarção, mas indicadores de sustentabilidade que sejam aceitos e confiáveis, e essa tarefa é apontada pelo autor como difícil.

Perego e Kolk (2012) por meio de uma pesquisa em relatórios de sustentabilidade de empresas que fazem parte do 250 *Fortune Global*, investigaram a evolução das práticas de auditoria de asseguarção, as diversas normas e o tipo de prestadores de garantia. Os resultados

indicam que pressões institucionais externas e a capacidade de recursos internos, são fatores que impulsionam a adoção de garantia. Também foi apontado pelos autores que as empresas projetam uma imagem simbólica, ou até, dissociada de prestação de contas por intermédio da garantia, o que compromete os trabalhos de asseguarção.

Do exposto percebe-se que a temática da asseguarção sobre os relatórios de sustentabilidade tem inspirado pesquisas diversas. E as normativas aplicáveis na asseguarção de empresas merecem estudos, assim a seção a seguir demonstra as normativas utilizadas no Brasil.

Normas para elaboração dos relatórios de asseguarção

Nesta seção do trabalho serão demonstradas as normas e as diretrizes mínimas apontadas por elas para a elaboração do relatório de asseguarção. Cabe destacar também que serviram de base as normas apontadas nos relatórios de asseguarção, ou seja, a NPO 1 – Normas e Procedimentos de Asseguarção, emitida pelo Instituto dos Auditores Independentes do, Brasil – IBRACON, a ISAE 3000 - *International Standard on Assurance Engagements*, emitida pelo IAASB - *International Auditing and Assurance Standards Board*, NBC TO 3000 – Trabalho de Asseguarção Diferente de Auditoria e Revisão, emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC. A NBC T 15 – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica emitida pelo CFC foi excluída, pois trata de normas para a elaboração de informações de natureza sócio ambiental e não do relatório de asseguarção.

O objetivo das normas de asseguarção é instituir princípios e procedimentos, além da orientação à auditores independentes para a realização de trabalhos de asseguarção, esses trabalhos diferem das auditorias ou revisão de informações históricas sujeitas a normas específicas (ISAE- 3000, 2011, NBC TO-3000, 2009 e NPO 1, 2007).

O trabalho de asseguarção pode ser de dois tipos: asseguarção limitada e asseguarção razoável, cujos objetivos do trabalho são distintos. Os normativos informam que “o objetivo de trabalho de asseguarção razoável é reduzir o risco do trabalho a um nível aceitavelmente baixo”. Já com relação à asseguarção limitada o objetivo “é 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 e NPO 1, 2007).”

Com relação ao conteúdo do relatório de asseguarção as normas fazem abordagens semelhantes sobre o que deve compor este relatório. Será apresentado no tabela 1 os itens apontados como essenciais para um relatório de asseguarção, segundo as normas aplicáveis no Brasil.

Tabela 1 - Conteúdo do relatório de asseguarção segundo a NBC TO 3000, NPO 1 e ISAE 3000

Itens	NBC TO 3000	NPO 1	ISAE 3000
Título	√	√	√
Destinatário	√	√	√
Identificação do objeto e descrição das informações sobre esse objeto	√	√	√
Identificação dos critérios: o relatório de asseguarção deve identificar os critérios pelos quais o objeto foi avaliado ou mensurado.	√	√	√

Quando apropriado, apresentar descrição de qualquer limitação inerente que seja significativa, associada à avaliação ou à mensuração do objeto com base nos critérios:	√	√	√
Quando os critérios utilizados para avaliar ou medir o objeto são disponibilizados somente aos usuários previstos específicos ou são relevantes apenas para uma finalidade específica, deve-se incluir declaração restringindo o uso do relatório de asseguarção a esses usuários ou para essa finalidade.	√	√	√
Declaração identificando a parte responsável e descrevendo as responsabilidades desta e do auditor independente.	√	√	√
Declaração de que o trabalho foi realizado de acordo com a presente norma. Se houver outra norma aplicável, pode ser necessário fazer referência direta a ela no relatório de asseguarção.	√	√	√
Resumo do trabalho realizado, que ajuda os usuários previstos a compreender a natureza da segurança proporcionada pelo relatório de asseguarção.	√	√	√
Conclusão do auditor independente	√	√	√
A data do relatório de asseguarção informa aos usuários previstos que o auditor independente considerou, ao emitir seu relatório, os efeitos de eventos ocorridos sobre as informações relativas ao objeto até essa data	√	√	√
O nome da firma e do auditor independente responsável técnico, os números de seus respectivos registros profissionais e o local de emissão do relatório	√	√	√

De posse destas diretrizes os auditores podem emitir o relatório de asseguarção com os requisitos mínimos que as normas disponibilizam. Pode-se perceber que as normas possuem requisitos idênticos, o que não quer dizer que sejam todos os requisitos desejados pelos usuários do relatório de asseguarção.

Metodologia

Este estudo é de caráter qualitativo uma vez que buscará nos fenômenos respostas para o problema proposto. Vieira, Major e Robalo (2009) afirmam que a investigação qualitativa é orientada de forma holística, levando a compreensão, interpretação e explicação de maneira profunda das práticas sociais, inserindo assim práticas de contabilidade, contemplando um contexto organizacional e social mais amplo, onde as práticas se desenvolvem.

Com relação aos métodos utilizados na pesquisa qualitativa Silverman (1997, 2001) aponta quatro tipos e entre eles esta a análise de textos e documentos. Assim, os métodos de investigação desta prospecção foram a pesquisa bibliográfica e o estudo documental. A pesquisa bibliográfica mediante material já elaborado, por exemplo, livros e artigos científicos, Gil (2007). E a documental realizada em documentos de segunda mão, relatórios de empresa, (GIL, 2007). A análise de conteúdo também foi utilizada. Neste tipo de método prioriza-se a interpretação de textos já elaborados ou daqueles elaborados durante a pesquisa Campos (2007).

A análise documental ocorreu com base nos relatórios de informações sustentáveis da empresa Petrobrás, dos anos de 2005 a 2012. Foram analisados os relatórios de asseguarção que fazem parte dos relatórios de informações sustentáveis da empresa. Assim a base de

análise foram quatro balanços sociais e ambientais (2005-2008) e quatro relatórios de sustentabilidade (2009-2012).

As informações foram extraídas da *web*, no *site* corporativo da empresa. De posse dos relatórios foi realizada análise do conteúdo para extrair as informações necessárias.

A pesquisa também enquadra-se como estudo de caso. Yin (2003) aborda que o estudo de caso ocorre através de abordagem empírica, investigando o fenômeno no seu ambiente real, e quando não há evidências dos alcances entre o fenômeno e seu contexto, utilizando-se assim de diferentes fontes. Classifica-se como estudo de caso por terem sido analisadas fontes documentais da Petrobrás.

Análises e discussões

A tabela 2 faz um apanhado da evolução dos tipos de relatórios que contemplam informações sócio ambientais e sustentáveis existentes na empresa. Corroborando com a ideia de Park e Brorson (2005) a Petrobrás apresenta inicialmente informações social e ambiental, embora tenha também relatórios anuais. Posteriormente insere o relatório de sustentabilidade em sua base de informações.

Tabela 2 – Demonstrativos de tipos de relatórios da empresa Petrobrás

Tipos de Relatórios	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Balanco Social e ambiental	√	√	√	√				
Relatório de sustentabilidade					√	√	√	√

Coincidentemente o ano em que a Petrobrás apresenta o relatório de sustentabilidade é o mesmo ano em que o Conselho Federal de Contabilidade emitiu a normativa que trata sobre relatórios de asseguarção emitidos por auditores independentes, ou seja, 2009.

A tabela 3 traz uma abordagem sobre os tipos de relatório que foram emitidos por terceiros, para certificar as informações de cunho social, ambiental ou de sustentabilidade. Em 2005 e 2006 não foram emitidos relatórios de asseguarção e sim relatórios de auditoria independente. A partir de 2008 até 2009 há a inserção do relatório de asseguarção das informações contidas nos balanços sociais e ambientais. E finalmente nos anos de 2009 a 2012 foram emitidos relatórios de asseguarção para os relatórios de sustentabilidade.

Tabela 3 – Tipos de relatórios emitidos por terceiros nas demonstrações sociais, ambientais e de sustentabilidade.

Tipos de Relatórios	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Relatório de auditoria	√	√						
Relatório de asseguarção			√	√	√	√	√	√

A tabela 4 apresenta as empresas que emitiram os relatórios de asseguarção e as normas aplicáveis para a elaboração deste relatório. As análises permitiram identificar que a Petrobrás fez a opção por contratar empresas de auditoria para a emissão do relatório de asseguarção de suas informações ambientais, sociais e de sustentabilidade. Os relatórios de auditoria dos anos de 2005 e 2006 foram emitidos por empresas distintas: Ernest & Yong e KPMG. A empresa que mais emitiu relatório de asseguarção foi a KPMG. Há de se destacar que as empresas de auditoria que emitiram os relatórios de asseguarção, fazem parte de um grupo de maiores empresas de auditoria do mundo.

Tabela 4 – Empresas que realizaram o relatório de asseguarção e normas utilizadas para a elaboração do relatório de asseguarção

Prestadoras/Normas	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Prestadoras de serviço de asseguarção	ERNES T & YONG	KPMG	KPMG	KPMG	KPMG	KPMG	KPMG	PricewaterhouseCoopers
Normas de asseguarção utilizadas	NBC T 15	NBCT 15	NPO 1; ISAE - 3000	NPO 1; ISAE - 3000	NBC TO 3000; ISAE 3000; CTO 01			

A tabela também demonstra as normas utilizadas nos relatórios emitidos pelos auditores. Essas normas são parâmetros para os profissionais opinarem a respeito das informações analisadas.

A estrutura dos relatórios de asseguarção no ano de 2007 está assim dividida: introdução, procedimentos de asseguarção limitada, critérios de reporte e limitações, conclusão, data, empresa de auditoria e o contador responsável. Já nos anos de 2008 a 2011 foi assim definida: introdução, procedimentos aplicados, critérios de elaboração das informações, escopo e limitações, conclusão, data, empresa de auditoria e o contador. E no último ano de análise 2012: introdução, responsabilidade da administração sobre o relatório de sustentabilidade, responsabilidade dos auditores independentes, alcance e limitações, conclusão, data, empresa de auditoria e contador.

A análise do conteúdo do relatório de auditoria iniciou pelo título e os relatórios analisados possuem o mesmo título: Relatório de Asseguarção Limitada dos Auditores Independentes. A identificação dos auditores é uma diretriz dos três normativos analisados. Essa identificação de auditores independentes é relevante uma vez que distingue e caracteriza os emissores do relatório, pois estudos demonstram que outras empresas que não são de auditoria poderão emitir este tipo de relatório (Simnett, Vanstraelen e Chua, 2009).

Os destinatários dos relatórios no período de 2007 a 2011 foram os mesmos: Conselho de administração e os acionistas da Petrobras, já em 2012 quando houve a troca da empresa de asseguarção os destinatários foram os administradores.

Quanto a identificação do objeto e descrição das informações sobre ele o parágrafo de introdução dos relatórios faz uma abordagem e nos anos de 2007 e 2008 o objeto foi “aplicar procedimentos de asseguarção limitada sobre o Relatório do Balanço Social e Ambiental da

Petróleo Brasileiro S/A (Petrobras), (Balanço social e ambiental 2007, 2008).” Já nos anos de 2009 a 2011 o objeto não contempla só os Balanços sociais e ambientais, mas as informações de sustentabilidade e o objeto apontado foi: “aplicar procedimentos de asseguração limitada sobre as informações de sustentabilidade, divulgadas no Relatório de Sustentabilidade da Petróleo Brasileiro S/A Petrobras, (Relatório de sustentabilidade 2009, 2010, 2011).” Por fim no ano de 2012 a abordagem foi diferente e a ênfase dada pela empresa é que a ela foi contratada para apresentar o “ relatório de asseguração limitada sobre a compilação das informações relacionadas com sustentabilidade contidas no Relatório de Sustentabilidade. As normas NBC TO 3000, NPO 1 e ISAE 3000, abordam que integra a identificação do objeto o período analisado e a empresa que foi analisada, assim pode-se constatar que em todos os relatórios houve essa identificação.

Os critérios adotados para avaliação das informações apresentadas pela empresa foram nos anos de 2007-2011 o *Global Reporting Initiative* (GRI-G3.1), e embora em 2012 não tenha um tópico específico para os critérios adotados cabe destacar que o relatório de asseguração aponta o uso do *Global Reporting Initiative* (GRI-G3.1) e os controles internos adotados pela empresa, como base de análise.

As limitações foram apresentadas em todos os anos e estão relacionadas com os procedimentos de uma asseguração limitada menos extensa do que em atividades de asseguração razoável, ou com os de uma auditoria. Também foi apontado que não há o alcance de informações futuras.

Não é uniforme a forma de disposição da declaração identificando a responsabilidade da empresa e a responsabilidade do auditor independente. Nos anos de 2007 a 2011 a responsabilidade da empresa na elaboração do relatório de sustentabilidade, ou balanço social e ambiental e a responsabilidade do auditor, compõem o parágrafo da introdução. Já em 2012 o auditor elaborou um parágrafo para cada responsabilidade, não incluiu na introdução.

Em todos os anos analisados foram informados às normas que embasaram a elaboração do relatório de asseguração como foi detalhado no tabela 4.

Os relatórios também demonstram um resumo dos procedimentos adotados tais como: planejamento, o entendimento da metodologia de cálculos, aplicação de procedimentos analíticos sobre as informações quantitativas, indagações sobre as informações qualitativas, entre outros.

O parágrafo de conclusão faz parte de todos os relatórios analisados, as terminologias usadas são diferentes, mas buscam informar o mesmo assunto: “com base nos procedimentos”, “com base em nosso trabalho”, “com base em nossa revisão” esses são exemplos de forma de exposição dos auditores. As demais informações tratam das normativas utilizadas (GRI G3.1), período analisado, o tipo de relatório, o nome da empresa e o mais relevante neste parágrafo, a opinião, e todos os relatórios indicaram uma opinião positiva.

A data faz parte de todos os relatórios e varia entre os meses de abril e junho. O relatório de 2008 disponibiliza a data no início e não no fim do relatório como nos demais anos. A data é muito importante, pois “informa aos usuários previstos que o auditor independente considerou, ao emitir seu relatório, os efeitos de eventos ocorridos sobre as informações relativas ao objeto até essa data (NBC TO-3000, 2009).”

Os últimos itens componentes no relatório de asseguarção de auditores independentes, foram identificados em todos os anos, ou seja, nome da firma e do auditor independente responsável técnico, os números de seus respectivos registros profissionais e o local de emissão do relatório. Sobre esses itens cabe destacar que nos anos de 2008-2007 há a presença de dois contadores como responsáveis pelo relatório.

Enfim os relatórios são muito parecidos, em alguns casos parece uma fotografia repetida, não há diferenças exorbitantes. Quando houve mudança da empresa de auditoria houve modificações nos relatórios, mas nada que fuja das diretrizes existentes.

Considerações finais

Tendo em vista a necessidade de opinião de terceiros sobre as informações de sustentabilidade de uma empresa, surgiu em meio a esse fenômeno a figura do relatório de asseguarção emitido por terceiros. Na empresa pesquisada ficou claro que a estrutura dos relatórios de asseguarção mais recentes, segue as seguintes normativas: NBC TO 3000 e ISAE 3000.

As informações apontadas como relevantes para o relatório estão disponíveis no tabela 1, e as empresas que emitiram o relatório de asseguarção para a Petrobrás seguem o padrão das normativas apontadas. Embora todas as diretrizes dos normativos sejam relevantes, seriam interessantes pesquisas para verificar outros itens que pudessem ser relevantes.

No caso apresentado as empresas que realizaram o trabalho de asseguarção são todas empresas de auditoria, o que não pode ser generalizado para as demais empresas, pois esse é um caso específico, ou seja, a Petrobrás.

Assim esta prospecção possui limitações uma vez que foram estudadas as características de uma única empresa, o período correspondente é o mesmo dos relatórios que estão disponibilizados na *web*, portanto não foram pesquisados documentos anteriores a 2005.

Pesquisas futuras devem ser realizadas com amostras mais extensas de empresas, assim como períodos diferentes dos realizados, ou também de setores específicos. Outros trabalhos poderão ser realizados com foco em entrevistas com auditores que praticam a asseguarção para entender melhor sobre os trabalhos realizados.

Por fim embora a pesquisa tenha sido realizada em um único caso, há implicações relevantes uma vez que apresenta como estão disponibilizadas as informações contidas no relatório de asseguarção, emitido para as informações sustentáveis de uma grande empresa petrolífera do Brasil.

Referências

Campos, D. C. (2007) A análise de conteúdo na pesquisa qualitativa. In. Baptista, M.N. *Metodologias de pesquisa em ciências: análises quantitativa e qualitativa*. Rio de Janeiro: LTC.

Conselho Federal de Contabilidade (2009). *NBC TO 01 – Trabalho de Asseguração Diferente de Auditoria e Revisão (3000)*, CFC, Brasil.

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

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

Fonseca, A. (2010). How credible are mining corporations' sustainability reports? a critical analysis of external assurance under the requirements of the international council on mining and metals. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 17(6), 355–370.

GIL, A. C.(2007) *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas. 175 p.

Global Reporting Initiative (2011). *Diretrizes para Relatórios de Sustentabilidade (G3)*, Amsterdam: Global Reporting Initiative.

Hasan, M., Roebuck, P. J. and Simnett, R.(2003). An Investigation of Alternative Report Formats for Communicating Moderate Levels of Assurance. *Auditing*, 22(2), 171-187.

International Auditing and Assurance Standards Board (2011). *ISAE 3000 (Revised), Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information*, IFAC, USA.

Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (2011). *NPO 1 – Trabalhos de Asseguração (Assurance) que Não Sejam de Auditoria ou de Revisão de Informações Financeiras Históricas*, IBRACON, Brasil.

Isenmann, R., Bey C. and Welter, M. (2007). Online reporting for sustainability issues. *Business Strategy and the Environment*, 16(7), 487–501.

Junior, R. M., Best, P. J. and Cotter, J. (2013) Sustainability Reporting and Assurance: A Historical Analysis on a World-Wide Phenomenon. *Journal of Business Ethics*. DOI 10.1007/s10551-013-1637-y

Kolk, A. and Perego, P. (2010). Determinants of the adoption of sustainability assurance statements: an international investigation. *Business Strategy and the Environment*, 19(3), 182–198.

Manetti, G. and Becatti, L., (2009) Assurance Services for Sustainability Reports: Standards and Empirical Evidence. *Journal of Business Ethics*, 87(1), 289-298.

- O'Dwyera, B. and Owenb, D. L. (2005). Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: a critical evaluation. *The British Accounting Review*, 37(2), 205–229.
- Park, J., and Brorson, T. (2005). Experiences of and views on third-party assurance of corporate environmental and sustainability reports. *Journal of Cleaner Production*, 13(10–11), 1095–1106.
- Perego, P. and Kolk, A. (2012). Multinationals' Accountability on Sustainability: The Evolution of Third-party Assurance of Sustainability Reports. Source of the Document. *Journal of Business Ethics*, 110(2), 173-190.
- Perez, F. and Sanchez, L. E. (2009). Assessing the Evolution of Sustainability Reporting in the Mining Sector. *Environmental Management*, 43(6), 949-961.
- Perrini, F. (2005). Building a European portrait of corporate social responsibility reporting. *European Management Journal*, 23(6), 611-627.
- Petróleo do Brasil. 2005. *Balanço Social e Ambiental*. Acesso em 22 de janeiro de 2014, do <http://www.petrobras.com.br/pt/>.
- Petróleo do Brasil. 2006. *Balanço Social e Ambiental*. Acesso em 22 de janeiro de 2014, do <http://www.petrobras.com.br/pt/>
- Petróleo do Brasil. 2007. *Balanço Social e Ambiental*. Acesso em 22 de janeiro de 2014, do <http://www.petrobras.com.br/pt/>
- Petróleo do Brasil. 2008. *Balanço Social e Ambiental*. Acesso em 22 de janeiro de 2014, do <http://www.petrobras.com.br/pt/>
- Petróleo do Brasil. 2009. *Relatório de Sustentabilidade*. Acesso em 22 de janeiro de 2014, do <http://www.petrobras.com.br/pt/>
- Petróleo do Brasil. 2010. *Relatório de Sustentabilidade*. Acesso em 22 de janeiro de 2014, do <http://www.petrobras.com.br/pt/>
- Petróleo do Brasil. 2011. *Relatório de Sustentabilidade*. Acesso em 22 de janeiro de 2014, do <http://www.petrobras.com.br/pt/>
- Petróleo do Brasil. 2012. *Relatório de Sustentabilidade*. Acesso em 22 de janeiro de 2014, do <http://www.petrobras.com.br/pt/>
- Silverman, D.(1997) *Qualitative research: theory, method and practice*. London: Sage Publications.
- Simnett, R., Vanstraelen, A. and Chua, F. W. (2009). Assurance on Sustainability Reports: An International Comparison. *Accounting Review*, 84(3), 937-367.

Vieira, R. Major, M.J. e Robalo, R. (2009). Investigação qualitativa em contabilidade In. M. J. Major e R. Vieira. *Contabilidade e controlo de gestão: teoria, metodologia e prática*. Lisboa: Escola Editora.

Wallage, P. (2000) Assurance on Sustainability Reporting: An Auditor's View. *Auditing*, 19 (1), 53-65.

Wheeler, D. and Elkington, J. (2001).The end of the corporate environmental report? Or the advent of cybernetic sustainability reporting and communication. *Business Strategy and the Environment*, 10(1), 1–14.

Yin, R.K. (2003). *Case study research: design and methods*. 3. ed. Thousand Oaks: Sage Publications.