



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

VANUZA DA SILVA FIGUEIREDO

**NÍVEL DE ADERÊNCIA AO RELATO INTEGRADO E DE  
SUSTENTABILIDADE DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR  
FEDERAIS BRASILEIRAS**

**ABRIL  
2023**

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

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

Professor Dr. Lúcio Remuzat Rennó Junior  
**Decano de Pós-Graduação**

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

Professor Doutor Sergio Ricardo Miranda Nazaré  
**Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais**

Professor Doutor Jomar Miranda Rodrigues  
**Coordenador do Programa Pós-Graduação em Ciências Contábeis**

VANUZA DA SILVA FIGUEIREDO

**NÍVEL DE ADERÊNCIA AO RELATO INTEGRADO E DE  
SUSTENTABILIDADE DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR  
FEDERAIS BRASILEIRAS**

Tese submetida ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais, da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas, da Universidade de Brasília.

Orientadora: Profa. Dra. Fátima de Souza Freire

Área: Mensuração Contábil.

Linha de Pesquisa – Impactos da Contabilidade no Setor Público, nas Organizações e na Sociedade.

**ABRIL  
2023**

*O temor do Senhor é a instrução da sabedoria,  
e diante da honra vai a humildade.  
Provérbios 15:33*

BANCA EXAMINADORA  
Profa. Dra. Fátima de Souza Freire  
Universidade de Brasília  
Orientadora

Profa. Dra. Sonia Maria Gomes da Silva  
Universidade Federal da Bahia  
Examinador Externo

Prof. Dra. Editinete André da Rocha Garcia  
Universidade Universidade Federal do Ceará  
Examinador Externo

Prof. Dr. Abimael Jesus da Costa Barros  
Universidade de Brasília  
Examinador Interno

Prof. Dr. Evaldo Cesar Cavalcante Rodrigues  
Universidade de Brasília  
Examinador Suplente

## AGRADECIMENTOS

Deus, meus irmãos e meus amigos.

À minha orientadora Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Fátima de Souza Freire pela sua dedicação e sabedoria.

À minha orientadora da graduação Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup> Miriam Assunção de Souza Lepsch e ao meu orientador no mestrado Prof. Dr Waldir Jorge Ladeira dos Santos por sempre apoiarem meus projetos. Aos docentes e discentes da Universidade Federal Fluminense.

## FICHA CATALOGRÁFICA

DV283n DA SILVA FIGUEIREDO, VANUZA  
NÍVEL DE ADERÊNCIA AO RELATO INTEGRADO E DE  
SUSTENTABILIDADE DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR  
FEDERAIS BRASILEIRAS / VANUZA DA SILVA FIGUEIREDO;  
orientador Fátima de Souza Freire. -- Brasília, 2023.  
225 p.

Tese(Doutorado em Ciências Contábeis) -- Universidade de  
Brasília, 2023.

1. Relato Integrado. 2. A3P. 3. Teoria Institucional. 4.  
Indicadores de Desempenho. 5. Instituições Federais de  
Ensino Superior. I. de Souza Freire, Fátima, orient. II.  
Título.

## RESUMO

Nesta tese, defende-se que a Teoria Institucional, Legitimidade e da Divulgação pode ter influência no nível de aderência ao relato integrado/gestão e de sustentabilidade das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), uma vez que estão comprometidas com a garantia dos Direitos Fundamentais e com o desenvolvimento regional, social e ambientalmente sustentável, orientado à universalização de conhecimentos, de formação e de aplicações úteis à sociedade. Nesse sentido, o objetivo do trabalho foi analisar o nível de aderência no relato integrado (relatório de gestão) e de sustentabilidade das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES). As informações de aderência ao relato integrado foram compostas por 102 Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), possibilitando a criação de um indicador denominado de INARI, composto por quatro grupos: (i) Elementos pré-textuais; (ii) Visão geral organizacional e ambiente externo; (iii) Governança, estratégia e alocação de recursos; (iv) Riscos, oportunidades e perspectivas. Como contexto de pesquisa, as IFES foram escolhidas tendo em vista que desempenham um papel importante na educação superior e no desenvolvimento social do País. O nível de aderência de informações de sustentabilidade foi mensurado a partir do Plano de Gestão de Logística Sustentável, Agenda Ambiental na Administração Pública A3P e Licitação Sustentável. O período investigado compreende os anos de 2019 a 2021. Constata-se que a média do INARI passou de 53,35, em 2019, para 62,01, em 2020, e chegando em 61 em 2021, representando um aumento de aderência das IFES às normas do Tribunal de Contas da União. Em geral, o quadro indica um aumento na aderência aos itens avaliados ao longo dos anos, o que sugere que as IFES estão buscando aprimorar suas práticas de gestão de logística sustentável. No entanto, ainda há espaço para melhorias, especialmente em relação à divulgação de práticas de sustentabilidade e identificação de similares de menor impacto ambiental para substituição. Observa-se que, quanto aos itens de aderência em Licitações Sustentáveis houve pouca variação nos percentuais ao longo dos anos, indicando uma estabilidade na aderência das IFES. O item com maior aderência em todos os anos é o de "informações concernentes a procedimentos licitatórios voltados para a sustentabilidade", com uma média de 30% de aderência. Já o item com menor aderência é o de "divulgação dos contratos celebrados", com uma média de 13% de aderência. Finalmente, a pesquisa contribui de forma social ao demonstrar os itens socioambientais, do programa A3P e da elaboração do Relatório de Gestão das IFES brasileiras.

**Palavras-chave:** Relato Integrado; A3P; Teoria Institucional, Indicadores de Desempenho, Instituições Federais de Ensino Superior.

### **ABSTRACT**

In this thesis, it is argued that Institutional Theory, Legitimacy, and Disclosure may have an influence on the level of adherence to integrated reporting/management and sustainability reporting of Federal Institutions of Higher Education (IFES) since they are committed to guaranteeing fundamental rights and sustainable regional, social, and environmental development, oriented towards the universalization of knowledge, education, and applications useful to society. In this sense, the aim of the study was to analyze the level of adherence to integrated reporting (management report) and sustainability reporting of Federal Institutions of Higher Education (IFES). The information on adherence to integrated reporting was composed of 102 Federal Institutions of Higher Education (IFES), allowing the creation of an indicator called INARI, composed of four groups: (i) Pre-textual elements; (ii) Organizational overview and external environment; (iii) Governance, strategy, and allocation of resources; (iv) Risks, opportunities, and prospects. As a research context, IFES was chosen considering its important role in higher education and the social development of the country. The level of adherence to sustainability information was measured from the Sustainable Logistics Management Plan, Environmental Agenda in Public Administration A3P, and Sustainable Procurement. The investigated period covers the years 2019 to 2021. It is found that the average INARI increased from 53.35 in 2019 to 62.01 in 2020, and reached 61 in 2021, representing an increase in adherence of IFES to the rules of the Federal Court of Accounts. In general, the picture indicates an increase in adherence to the evaluated items over the years, which suggests that IFES is seeking to improve its sustainable logistics management practices. However, there is still room for improvement, especially in terms of disclosure of sustainability practices and identification of substitutes with lower environmental impact. It is observed that, regarding adherence to Sustainable Procurement items, there was little variation in the percentages over the years, indicating stability in adherence to IFES. The item with the highest adherence in all years is "information concerning bidding procedures focused on sustainability," with an average adherence of 30%. The item with the lowest adherence is "disclosure of contracts signed," with an average adherence of 13%. Finally, the research contributes socially by

demonstrating the social and environmental items of the A3P program and the elaboration of the Management Report of Brazilian IFES.

**Keywords:** Integrated Reporting; A3P; Institutional Theory, Performance Indicators, Federal Institutions of Higher Education

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

|          |  |
|----------|--|
| A3P      | Agenda Ambiental na Administração Pública                              |
| ANDES/SN | Sindicato Nacional dos Docentes das Instituições de Ensino Superior    |
| BSC      | Balanced Scorecard   |
| CEA      | Comissão Especial de Avaliação da Educação Superior                    |
| CETIP    | Central de Custódia e Liquidação Financeira de Títulos Privados        |
| CF       | Constituição Federal   |
| CIFPA    | Chartered Institute of Public Finance and Accountancy                  |
| CISAP    | Comissão Interministerial de Sustentabilidade na Administração Pública |
| CNUMAD   | Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento  |
| CONAMA   | Conselho Nacional do Meio Ambiente                                     |
| CPC      | Comitê de Pronunciamentos Contábeis                                    |
| CPS      | Contratações Públicas Sustentáveis                                     |
| CSI      | City Sustainability Index  |
| DIRF     | Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte                         |
| DJSI     | Índices Dow Jones de Sustentabilidade                                  |
| DS       | Painel de Sustentabilidade   |
| EDP      | Produto Interno Ambientalmente Ajustado                                |
| EF       | Ecological Footprint   |
| EMAP     | Environmental Monitoring and Assessment Programs                       |
| ENADE    | Exame Nacional de Desempenho de Estudantes                             |
| ENC      | Exame Nacional de Cursos   |
| EPI      | Índice de Política Ambiental   |
| ESI      | Índice de Sustentabilidade Ambiental                                   |
| EU       | União Europeia   |
| EVI      | Índice de Vulnerabilidade Ambiental                                    |
| GBS      | Gruppo Bilancio Sociale  |
| GEPG     | Grau de Envolvimento com Pós-Graduação                                 |
| GERES    | Relatório do Grupo Executivo para a Reformulação da Educação Superior  |
| GHESP    | Global Higher Education for Sustainability Partnership                 |
| GPE      | Grau de Participação Estudantil  |
| GPI      | Indicador de Progresso Genuíno   |
| GRI      | Global Reporting Initiative  |
| GS       | Economia Genuína   |
| IDH      | Índice de Desenvolvimento Humano                                       |
| IES      | Instituição(ões) de Ensino Superior                                    |
| IFAC     | International Federation of Accountants                                |
| IFES     | Instituição(ões) Federal(is) de Ensino                                 |
| IFMA     | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Maranhão        |
| IGC      | Índice Geral de cursos   |
| IISD     | International Institute for Sustainable Development                    |
| IIRC     | International Integrated Reporting Committee                           |
| IIRC     | International Integrated Reporting Council                             |
| INARI    | Indicador de Nível de Aderência de Relato Integrado                    |

|          |  |
|----------|--|
| Inep     | Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira                       |
| IPR      | Integrated Popular Report  |
| ISE      | Índice de Sustentabilidade Empresarial   |
| LAI      | Lei de Acesso à informação   |
| LPI      | Índice de Planeta Vivo   |
| MMA      | Ministério do Meio Ambiente  |
| NGP      | Nova Gestão Pública  |
| NPM      | New Public Management  |
| OCDE     | Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico                                     |
| ODS      | Objetivos de Desenvolvimento Sustentável   |
| PAIUB    | Programa de avaliação institucional das universidades brasileiras                            |
| PARU     | Programa de Avaliação da Reforma Universitária   |
| PES      | Projeto Esplanada Sustentável  |
| PIB      | Produto interno bruto  |
| PLS      | Planos de Gestão de Logística Sustentável  |
| PR       | Popular Report   |
| PROCEL   | Programa Nacional de Conservação de Energia Elétrica   |
| PNRS     | Política Nacional de Resíduos Sólidos  |
| RG       | Relatório de Gestão  |
| RI       | Relato Integrado   |
| RSC      | Responsabilidade Social Corporativa  |
| SAIC/MMA | Secretaria de Articulação Institucional e Cidadania Ambiental do Ministério do Meio Ambiente |
| SE/MDS   | Secretaria-Executiva do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome                |
| SIAFI    | Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal                             |
| SINAES   | Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior   |
| SLTI     | Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação   |
| SOF/MP   | Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão            |
| SPE/MME  | Secretaria de Planejamento e Desenvolvimento Energético do Ministério de Minas e Energia     |
| SR       | Sustainability reporting   |
| STAMP    | Sustainability Assessment and Measurement Principles   |
| STARS    | Sustainability Tracking, Assessment and Rating System  |
| TCU      | Tribunal de Contas da União  |
| TI       | Tecnologia da Informação   |
| UNCED    | Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento  |
| UNESCO   | United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization                             |
| UPCs     | Unidades prestadoras de contas   |

## LISTA DE QUADROS

|           |   |     |
|-----------|---|-----|
| Quadro 01 | Lógicas de Governança   | 28  |
| Quadro 02 | Eventos relacionados ao desenvolvimento sustentável                                   | 36  |
| Quadro 03 | Pesquisa sobre transparência da sustentabilidade na área pública                      | 48  |
| Quadro 04 | Países com mais produção  | 60  |
| Quadro 05 | Principais fundamentos legais sobre o meio ambiente                                   | 69  |
| Quadro 06 | Oito elementos de conteúdo  | 83  |
| Quadro 07 | Objetivos do Desenvolvimento Sustentável  | 105 |
| Quadro 08 | Etapas do uso de indicadores  | 108 |
| Quadro 09 | Os 10 princípios de Bellagio 1997   | 110 |
| Quadro 10 | Os 8 princípios <i>Bellagio</i> STAMP   | 111 |
| Quadro 11 | Histórico das iniciativas para promover o desenvolvimento sustentável                 | 120 |
| Quadro 12 | Proposta de indicadores de sustentabilidade para o setor público                      | 126 |
| Quadro 13 | Características de uma visão eficaz   | 132 |
| Quadro 14 | Requisitos do <i>checklist</i>  | 145 |
| Quadro 15 | Pesos e proporção do ITSA para instituições Federais                                  | 150 |
| Quadro 16 | Número de dimensões do PGLS, A3P e LS de Aderência para as Instituições Federais      | 150 |
| Quadro 17 | Percentual de Aderência por Grupo do Relatório de Gestão das IFES 2019 a 2021         | 153 |
| Quadro 18 | Estatística Descritiva do INARI   | 159 |
| Quadro 19 | Ranking do INARE das IFES, em 2019  | 162 |
| Quadro 20 | Ranking do INARE das IFES 2020  | 162 |
| Quadro 21 | Ranking do INARE das IFES 2021  | 163 |
| Quadro 22 | Percentual de Aderência Plano de Gestão de Logística Sustentável das IFES 2019 a 2021 | 165 |
| Quadro 23 | Percentual de Aderência no A3P das IFES 2019 a 2021                                   | 167 |
| Quadro 24 | Atribuições junto ao A3P - IES 2019   | 170 |
| Quadro 25 | Atribuições junto ao A3P – IES ano 2020   | 170 |
| Quadro 26 | Atribuições junto ao A3P – IES ano 2021   | 171 |
| Quadro 27 | Percentual de Aderência em Licitações Sustentáveis das IFES 2019 a 2021               | 172 |

**LISTA DE GRÁFICOS E FIGURA**

|            |   |     |
|------------|---|-----|
| Gráfico 01 | Nível de Aderência no Relato Integrado/Gestão das IFES em % | 155 |
| Gráfico 02 | Nível de Aderência no PGLS das IFES em %                    | 166 |
| Gráfico 03 | Nível de Aderência no A3P das IFES em %                     | 168 |
| Gráfico 04 | Nível de Aderência licitações sustentáveis das IFES em %    | 173 |
|            |   |     |
| Figura 01  | Localização das Instituições Públicas com Adeção ao A3P     | 71  |
| Figura 02  | Valor Médio do INARI por Região, em 2019, 2020 e 2021       | 161 |

## SUMÁRIO

|  |            |
|--|------------|
| <b>1 INTRODUÇÃO .....</b>  | <b>16</b>  |
| 1.1 Contextualização e Questão de Pesquisa.....  | 16         |
| 1.2 Objetivos.....   | 24         |
| 1.2.1 Objetivo geral .....   | 24         |
| 1.2.2 Objetivos específicos .....  | 24         |
| 1.3 Justificativa.....   | 24         |
| <b>2 REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>   | <b>27</b>  |
| 2.1 Do Patrimonialismo à Nova Gestão Pública .....   | 27         |
| 2.2 Transparência no setor público.....  | 30         |
| 2.3 Legitimando, Institucionalizando e Divulgando a responsabilidade socioambiental do setor público ..... | 37         |
| 2.4 Disclosure Socioambiental do Setor Público.....  | 57         |
| 2.4.1 Programa do Ministério do Meio Ambiente de Responsabilidade Socioambiental - RESSOA.....             | 67         |
| 2.4.2 Relato Integrado no Setor Público .....  | 78         |
| 2.5 Indicadores socioambientais no setor público .....   | 103        |
| 2.5.1 As Instituições de Ensino Superior como multiplicadora dos princípios socioambientais .....          | 118        |
| <b>3 METODOLOGIA.....</b>  | <b>142</b> |
| 3.1 Tipo de pesquisa .....   | 142        |
| 3.2 Amostra .....  | 143        |
| 3.3 Indicador de Nível de Aderência de Relato Integrado .....  | 144        |
| <b>4 ANÁLISE DOS RESULTADOS .....</b>  | <b>152</b> |
| 4.1 Ranking do Nível de Aderência do Relatório de Gestão.....  | 152        |
| 4.2 Nível de Aderência ao Plano de Gestão de Logística Sustentável .....                                   | 164        |
| 4.3 Nível de Aderência no A3P .....  | 166        |
| 4.4 Licitações Sustentáveis.....   | 172        |
| <b>5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES .....</b>  | <b>175</b> |
| <b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>  | <b>178</b> |
| <b>ANEXO 1: LISTA DE IFES DA AMOSTRA.....</b>  | <b>223</b> |
| <b>ANEXO 2: IFES COM O TERMO DE ADESÃO A3P ATIVO NO PERÍODO DA PESQUISA .....</b>                          | <b>224</b> |

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 Contextualização e Questão de Pesquisa

A sociedade busca, há tempos ampliar, o seu nível de conhecimento em relação às ações da administração pública. Por meio das divulgações contábeis, o público tem acesso aos atos efetuados pelo governo sejam eles dados financeiros, socioambientais, institucionais, licitação, contratos entre outros temas. No entanto, estas realizações poderão atender ou não aos seus anseios. Por isso as informações necessitam ser apresentadas de forma completa e transparente. Uma sociedade participativa consciente da atuação dos seus representados desempenha de forma mais satisfatória o exercício da democracia.

O campo socioambiental cresceu significativamente e hoje contém uma grande proliferação de teorias, abordagens e terminologias. Sociedade e negócios, gestão de questões sociais, políticas públicas e negócios, gestão de *stakeholders* são apenas alguns dos termos usados para descrever os fenômenos relacionados à responsabilidade ambiental para a sociedade. Recentemente, foi renovado o interesse por responsabilidades sociais corporativas e novos conceitos alternativos, incluindo cidadania corporativa e sustentabilidade corporativa (GARRIGA e MELÉ, 2004; ABDELMOTALEB, 2018.).

Vale ressaltar, ainda, a existência da constante preocupação dos *stakeholders* em relação às responsabilidades socioambientais das organizações e o equilíbrio entre o desempenho financeiro e o tema sustentabilidade. Esses desafios provocaram um crescente interesse em pesquisas sociais e ambientais entre acadêmicos, órgãos governamentais e profissionais e ambientalistas. Assim, alcançar a eficiência econômica é um requisito necessário, mas não o único, da sustentabilidade (ABDALLA *et alii*, 2014).

Diante dessa crescente demanda por um comportamento responsável, no que diz respeito à maior *accountability* e transparência para com os *stakeholders*, o conceito de sustentabilidade tornou-se um tema de interesse de formuladores de políticas, negócios globais, sociedade e pesquisadores. Surgindo assim uma melhor conexão entre o crescimento econômico, questões ambientais e sociais (STEFANESCU, 2021)

A literatura internacional tem destacado que essa demanda por maior *accountability* vai além das empresas privadas e seus acionistas, pois envolve também organizações sem fins lucrativos e instituições públicas. No setor público, devido ao seu relacionamento mais amplo com os *stakeholders*, esses princípios de sustentabilidade

ambiental, econômica e social estão mais explicitamente ligados à agenda de sustentabilidade do que os do setor privado. O setor público, com seus papéis e responsabilidades, é um importante empregador, provedor de serviços e consumidor de recursos, tendo, portanto, um impacto significativo no progresso nacional e internacional em direção ao desenvolvimento sustentável (KAUR e LODHIA, 2019).

O *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* – CIFPA destaca que cerca de um terço do produto interno bruto (PIB) mundial é composto pelo setor público, investido com a finalidade de garantir uma infraestrutura eficiente, serviços de excelência na educação e na saúde. Desse modo, são os investimentos do setor público que facilitam a criação de riqueza e contribuem para o sucesso desta e das futuras gerações. Os líderes do setor público são responsáveis não só pela alocação eficiente de recursos e “transparência”, mas também para que todos os *stakeholders* compreendam como uma organização cria valor no curto, médio e longo prazo (CIFPA, 2016).

Estudiosos que investigam entidades públicas começaram a prestar cada vez mais atenção às questões de sustentabilidade e, recentemente, à variedade de ferramentas de relatório e a divulgação adotada (CARUANA e GRECH, 2019; WILLIAMS e LODHIA, 2021; ARGENTO *et alii.*, 2019; IACUZZI *et alii.* 2020; ADHIKARIPARAJULI *et alii.* 2022; SEPASI, 2019; FERRERO-FERRERO, 2018 e SASSEN e AZIZI, 2018). Seguindo esta perspectiva, conseqüentemente, surge uma ampla variedade de formatos de relatórios de sustentabilidade encontrados no setor público para atender às necessidades dos *stakeholders* (STEFANESCU, 2021). Entretanto, há a necessidade de mais estudos que explorem esse tema na contabilidade, prestação de contas e desempenho das entidades do setor público (KAUR E LODHIA, 2014, 2016, 2017, 2018, 2019).

Outro aspecto não menos relevante refere-se à associação da qualidade da governança com práticas de relatórios de sustentabilidade de organizações do setor público. A qualidade da governança está associada ao nível de relatórios de sustentabilidade das organizações do setor público. E assim, recomenda-se que mais organizações do setor público emitam relatórios de sustentabilidade. Em consonância com a teoria institucional, o setor público busca atender às expectativas dos *stakeholders* e do ambiente institucional em que atua por meio da emissão de relatórios de sustentabilidade (UYAR, *et alii.*, 2022).

Lozano (2022) também destaca que as organizações do setor público têm um papel importante na sociedade, fornecendo uma variedade de serviços e conectando o governo a corporações e organizações da sociedade civil. Essas instituições têm se engajado e

contribuído para a sustentabilidade por meio de ferramentas, iniciativas e abordagens com a sustentabilidade nos últimos anos. O foco e os impactos do setor público na sustentabilidade poderiam ser mais bem alinhados, principalmente no alinhamento de curto, médio e longo prazos. A sustentabilidade tem sido impulsionada igualmente por estímulos externos e fatores internos; no entanto, a resistência à sustentabilidade tem se desviado para fatores internos. A incorporação da sustentabilidade sinaliza o início das mudanças na governança, gestão e estratégia e nos sistemas organizacionais.

A influência da governança nas formas como a sustentabilidade é percebida e praticada também é identificada no contexto do ensino superior. Além das devidas considerações sobre o papel da governança como base para a regulação e ações institucionais e decisões de gestão, envolve vários fatores: uma análise das políticas de desenvolvimento sustentável, certificação, estrutura organizacional, orçamento, relatórios, equipe de sustentabilidade, treinamento de pessoal e desafios para a integração da sustentabilidade e governança, dentre outros. Assim, embora existam diferentes opiniões e atitudes sobre o papel da governança, ela é analisada como um componente importante no apoio aos esforços das instituições de ensino superior para incluir considerações sobre o desenvolvimento sustentável como parte de suas estratégias (LEAL FILHO, 2021).

As universidades e seus *stakeholders* desempenham um papel significativo na formação da agenda de desenvolvimento sustentável (Leal Filho, 2021; Leal Filho 2012). Neste contexto, o crescimento do interesse na área é essencial para o aprimoramento dos modelos de relatórios utilizados nessas instituições, sendo que o aumento de pesquisa com este tema beneficia os *stakeholders* que almejam utilizar os relatórios socioambientais na sua tomada de decisão.

O ambiente universitário é o ponto chave para a promoção do desenvolvimento sustentável, pois a gestão, a missão e o apoio aos colaboradores são essenciais para a propagação e implementação de sistemas de gestão ambiental e de sustentabilidade. A falta deste apoio pode tornar-se uma barreira, no que diz respeito ao papel da governança para o desenvolvimento sustentável (LEAL FILHO, 2021; FINNVEDEN, 2022).

Muitas instituições de ensino superior não têm planos de implantar uma política de desenvolvimento sustentável como instrumento de governança. Todavia, esta política é relevante e fornece uma base sólida na qual o corpo docente, discentes e colaboradores podem se engajar seus esforços para iniciar suas estratégias de sustentabilidade. Os instrumentos de governança (como políticas, programas ou planos de ação de

desenvolvimento sustentável), especialmente quando associados a uma equipe para sustentabilidade, uso de relatórios de sustentabilidade e a abordagem sustentável dos orçamentos, levam a impactos positivos na forma como as questões de sustentabilidade são vistas e implementadas no ensino superior (LEAL FILHO, 2021).

Sabe-se, por outro lado que no setor público brasileiro, observa-se a necessidade de os gestores em prestarem contas de dinheiro, bens e valores públicos ou pelos quais a entidade responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária em cumprimento das determinações do artigo 70 da Carta Magna de 1988. Entretanto, outros valores precisam ser evidenciados: a postura socioambiental também é requerida e necessária. Da mesma forma, a transparência e a prestação de contas da contabilidade ambiental apresentam-se com imprescindíveis e requerem que tais prática façam parte, também, da cultura organizacional (DOMINGUES, *et alii*, 2017; UYAR *et alii*, 2021)

Para a sociedade acompanhar as ações socioambientais das entidades públicas é necessário que os dados governamentais estejam abertos. Janssen, Charalabidis e Zuiderwijk (2012) argumentam que o sucesso dos sistemas de dados abertos requer mais do que provisão simples de acesso a dados. Também são necessárias a melhoria da qualidade da informação governamental, a criação e institucionalização de uma cultura de governo aberto, e o fornecimento de ferramentas e instrumentos para usar esses dados. Essa perspectiva mais ampla precisa ser tomada pelos governos que agora estão apenas abrindo um portal para tornar os dados acessíveis. É necessária uma infraestrutura que ajude os usuários a entender os dados e, deste modo, medidas institucionais são necessárias para garantir o envolvimento do público.

No entanto, os conjuntos de dados relevantes não podem ser abertos totalmente, pois tal abertura de dados armazenados só é possível com grande despesa (JANSSEN *et alii*, 2017). Por esse motivo, constantemente, as instituições públicas selecionam e tomam decisão sobre os dados que serão disponibilizados.

Por oportuno, deve-se ressaltar que, o governo administra recursos públicos e deveriam alocá-los segundo as prioridades da sociedade. Desse modo, o Governo Aberto tem como função auxiliar no incremento da participação social e assim favorecer a democratização da tomada de decisão, quando há efetiva participação popular. Nesse processo, a transparência é uma condição essencial e um dos pilares do Governo Aberto. Janssen *et alii* (2017) destacam que a transparência é uma condição necessária para permitir a participação dos *stakeholders* na formulação de políticas. No entanto, embora

admitamos que a transparência seja necessária, muitas pessoas usam tal termo livremente, sem acordo sobre como criá-la.

A prática de contabilizar dados socioambientais não é tarefa exclusiva das empresas com fins lucrativos, pois em qualquer atividade, caso não seja realizado o controle necessário, há certo risco potencial de se causarem danos ambientais. Ribeiro *et alii* (2016) afirmam que as entidades públicas estão mais interligadas com os cidadãos. Por esse motivo, a divulgação de informações sobre Responsabilidade Social por entidades públicas pode aumentar essa relação, demonstrando disposição e capacidade de servir melhor aos cidadãos.

O setor público tem sido cada vez mais questionado sobre a utilidade e eficácia de seus serviços e seu desempenho de sustentabilidade e impactos ambientais, econômicos e sociais relacionados. Portanto, este setor deve se justificar aumentando a produtividade, a competitividade e a satisfação do usuário. Os serviços públicos devem criar um valor intrínseco que possa ajudar o Estado a se distinguir como um provedor de serviços sustentável (DOMINGUES, 2015).

A Administração Pública tem a responsabilidade de fornecer serviços públicos aos cidadãos, tendo a obrigação de prestá-los de forma eficiente e de maneira sustentável. Isso implica cuidar dos recursos disponíveis, não só financeiros, mas também os recursos naturais. O processo de criação de valor de uma administração pública possui algumas características peculiares, mas isso não impede a aplicação do arcabouço conceitual de relato integrado elaborado pelo *International Integrated Reporting Council - IIRC*, com possíveis adaptações mínimas decorrentes do caráter específico dessas entidades (MONTESINOS e BRUSCA, 2019).

A pesquisa neste campo ainda está em um estágio inicial, mostrando uma tendência instável e ligeiramente ascendente. Há a necessidade de aumentar a compreensão do papel das instituições públicas no avanço dos relatórios não financeiros e evoluiu junto com o desenvolvimento contínuo das estruturas voluntárias relacionadas (por exemplo, Global Reporting Initiative GRI, Relato Integrado) (STEFANESCU, 2021). Fusco e Ricci (2019) em seus estudos destacam que a pesquisa sobre relatórios socioambientais no setor público ainda está em um estágio inicial, pois as investigações atuais, embora lentamente crescentes, ainda são muito poucas e localizadas. A maioria dos trabalhos é sobre os motivos pelos quais as organizações públicas relatam, o que e como relatam, mas há tantos aspectos que precisam ser investigados mais a fundo ou requerem validação extra para abrir novos rumos para pesquisas futuras, entre os quais a

relação com e as diferenças entre outros tipos de relatórios não financeiros. No entanto, o relatório de sustentabilidade no setor público ainda está inegavelmente em sua infância e longe de ser suficientemente explorado.

As crises financeiras e econômicas globais das últimas décadas e as consequentes necessidades de supervisão fiscal pressionaram uma profunda revisão das alocações de recursos públicos, tanto em termos quantitativos como qualitativos, em detrimento dos gastos públicos. Todos esses elementos têm concordado em reforçar a necessidade de instituições públicas incluírem questões de sustentabilidade em suas missões, estratégias e operações e se engajarem diretamente na promoção de políticas sustentáveis. Isso explica porque o foco no desempenho sustentável das organizações do setor público tem adquirido um papel central nos debates de acadêmicos e profissionais (TOMMASETTI *et alii.*, 2020). Segundo Stefanescu (2021), os relatórios de sustentabilidade evoluíram sob alta pressão institucional, impulsionada tanto pelo desejo de atender à demanda das partes interessadas por maior responsabilidade e transparência quanto pela disposição de atender às suas expectativas de aumentar a legitimidade e a reputação. Além disso, vale a pena mencionar que divulgação ainda é um tema emergente na literatura do setor público abordando relatórios de sustentabilidade.

E ainda em relação a essa situação, Fusco e Ricci (2019) ressaltam que há uma baixa difusão de relatórios sociais e ambientais, independentemente do contexto específico de investigação (tipo de organização e país). Não há um alto grau de diversidade no que diz respeito à nacionalidade dos autores e está concentrada em poucos países e entre poucos autores. O campo de pesquisa analisado parece, portanto, bastante fechado. Os autores destacam que não há um interesse acadêmico em relatórios socioambientais ou de sustentabilidade no setor público, provavelmente pela diferente (e baixa) relevância que eles têm; não há práticas de relatórios existentes no setor público e, portanto, não há pressão para investigar um fenômeno inexistente.

E ao considerar essa perspectiva, é importante enfatizar que a falta de qualificação equipe limita a produção de informações ambientais. Os Relatórios Integrados podem representar um importante desafio para as instituições melhorarem seu processo de tomada de decisão e relatórios de sustentabilidade, ao mesmo tempo em que fornecem uma imagem mais clara de seu processo de criação de valor. Concomitantemente, conjugado com essa ótica a pesquisa sobre formatos de relatórios não financeiros em organizações públicas é um campo de pesquisa emergente, pois há a ausência de estudos sobre auditoria e confiabilidade dos relatórios não financeiros elaborados pelas

instituições públicas. Os artigos sobre relatórios integrados no setor público ainda são escassos a maioria dos artigos revisados utilizou análise de conteúdo ou estudos de caso. Mesmo os preparadores dos formatos de relatórios não financeiros das instituições públicas podem se beneficiar com a leitura deste tipo de pesquisa (MANES-ROSSI *et alii*, 2020).

Fusco e Ricci (2019) mencionam que a maioria das descobertas nas pesquisas anteriores a respeito de relatórios de sustentabilidade no setor público estão relacionadas a “por que”, “como” e “a quem” as organizações públicas se reportam. Existem poucos trabalhos enfocando os fatores que podem influenciar a adoção dessa prática e tentando explicar por que um determinado tipo de instituição é mais ou menos inclinado a fazer isso. Também seria útil investigar a ligação entre os sistemas tradicionais de contabilidade e a necessidade de implementá-los e integrá-los. Não se preocupam com a análise do papel da divulgação de sustentabilidade, que continua sendo uma lacuna crítica dentro do campo examinado. Outra questão negligenciada ou quase totalmente inexplorada e crucial é certamente a identificação do público principal de um Relatório de Sustentabilidade.

Outro aspecto refere-se à necessidade de explorar e resumir a pesquisa existente sobre relatório de sustentabilidade no setor público, que tanto identificaria áreas inexploradas que precisam de prioridade como o tema de criação de valor público (TOMMASETTI *et alii.*, 2020). Em relação às pesquisas de sustentabilidade no ensino superior SEPASI *et alii.* (2018) relatam que os resultados do estudo, apesar das crescentes preocupações com questões de sustentabilidade; as instituições de ensino superior demoraram a adotar práticas de relatórios de sustentabilidade, incluindo a publicação de relatórios consistentes e periódicos, diretrizes específicas de apoio às IES possam estimular um avanço nas políticas de sustentabilidade e, conseqüentemente, no a relatórios.

A escassez de artigos teóricos certamente constitui um freio ao pleno desenvolvimento das potencialidades desse campo de pesquisa. Primeiro, porque a peculiaridade do setor público é subestimada; não há, portanto, uma agenda de pesquisa clara e distinta. Em segundo lugar, se, por um lado, são levantadas dificuldades na implementação das normas existentes, por outro, poucas são as tentativas de dar contribuições concretas às práticas (FUSCO e RICCI, 2019).

No Brasil o Relatório de Gestão atualmente está sendo utilizado como instrumento de prestação de contas que deve ser enviada ao Tribunal de Contas da União. A sua

adoção no formato de Relato integrado é uma oportunidade para os gestores apresentarem os resultados alcançados com a aplicação dos recursos que foram postos sob a sua responsabilidade e sobre a sua gerência de forma clara, concisa e confiável. Essas informações, além de serem avaliadas interna e externamente, são utilizadas pela sociedade para debater como a gestão pública pode melhorar a qualidade da prestação de contas tornando as informações mais eficazes e transparentes.

Esses relatórios de gestão prestarão contas e, além disso, deve considerar o foco em ações estratégicas da Administração para apresentar a demonstração da geração de valor em relação aos produtos, resultados e impactos e com a apresentação das informações de modo integrado. Assim, tais informações, em linhas gerais, consistem em: como evidenciar os objetivos, as metas e os indicadores de desempenho definidos para o exercício, sua vinculação aos objetivos estratégicos e à missão da unidade, e, se for o caso, aos planos nacionais e setoriais do governo e dos órgãos de governança superior; a previsão das dotações orçamentárias; a estratégia de alocação de recursos aos níveis da gestão; os mecanismos de governança estabelecidos e o papel ou as responsabilidades dos seus componentes para assegurar o alcance dos objetivos, metas e desempenho planejados (TCU, 2019).

As Instituições Federais de Ensino Superior - IFES também estão elaborando os seus relatórios de gestão e nessas prestações de contas. Dentre as IFES podemos destacar as Universidades Federais, Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia e Centros de ensino tecnológico. Nesses relatórios de gestão as IFES apresentam os indicadores de desempenho de 2002 em consonância com Decisão nº 408/2002 - TCU – Plenário, os quais também deverão ser incluídos nos Relatórios de Gestão das IFES.

As universidades estão sustentadas em três pilares: ensino, pesquisa e extensão. Desta forma, buscam atuar de forma integrada na criação, disseminação, promoção do conhecimento e na formação de profissionais e cidadãos, inovadores, empreendedores, comprometidos, conscientes e capacitados para transformar a realidade atual. Tais institutos apoiam a inovação tecnológica, ética, assistencial, cultural e políticas públicas voltadas para o desenvolvimento socioeconômico, garantindo a construção de uma sociedade justa, unificada, democrática, pluralista, sustentável, com vistas à proteção da qualidade de vida da população. Em relação a este contexto, as instituições buscam contribuir efetivamente para o desenvolvimento da ciência e tecnologia do país.

Nesse sentido, esta pesquisa busca evidenciar a existência de uma relação entre o relato integrado, os indicadores acadêmicos e a responsabilidade socioambiental de IFES

brasileiras, demonstrando como a *performance* acadêmica influencia no nível de aderência do relato integrado.

Desse modo, delineou-se a seguinte questão que norteará esta pesquisa: Qual a relação entre o desempenho acadêmico das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) no nível de aderência no relato integrado?

## **1.2 Objetivos**

A seguir são apresentados os objetivos da tese. Primeiramente, apresenta-se o objetivo geral que norteia a pesquisa. Posteriormente, são apresentados os objetivos específicos.

### **1.2.1 Objetivo geral**

Esta tese tem como objetivo geral analisar o nível de aderência no relato integrado (relatório de gestão) e de sustentabilidade das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES).

### **1.2.2 Objetivos específicos**

- Gerar um indicador de nível de aderência no relato integrado/gestão das IFES;
- Verificar a evolução do nível de aderência no relato integrado/gestão e no relatório de sustentabilidade das IFES;
- Estudar, à luz das Teorias Institucional, Divulgação e Legitimidade, a aderências dos itens que compõem o relato integrado/gestão e de sustentabilidade das IFES.

## **1.3 Justificativa**

O princípio 20 da Conferência de Estocolmo 1972 já afirmava deveria-se fomentar em todos os países, principalmente nos países em desenvolvimento, a pesquisa e o desenvolvimento científicos referentes aos problemas ambientais, tanto nacionais como multinacionais. Neste caso, o livre intercâmbio de informação científica atualizada e de experiência sobre a transferência deve ser objeto de apoio e de assistência, a fim de facilitar a solução dos problemas ambientais. As tecnologias ambientais deveriam ser

colocadas à disposição dos países em desenvolvimento de forma a favorecer sua ampla difusão, sem que constituam uma carga econômica para esses países.

A crise financeira e econômica mundial da última década e a necessidade de auditoria e fiscalização trouxe a reflexão a respeito da utilização dos recursos públicos, tanto em termos quantitativos como qualitativos. Todos esses fatores influenciaram e demandaram uma postura sustentável do setor público. Em razão dessas circunstâncias reforça a atuação das organizações do setor público nas questões de sustentabilidade bem como a aplicação desses conceitos nas suas missões, estratégias e operações dando origem ao seu engajamento diretamente na promoção de políticas sustentáveis. Isso explica o motivo pelo qual o foco no desempenho sustentável das organizações do setor público tem adquirido uma participação nos debates de acadêmicos e profissionais (TOMMASETTI *et alii*, 2020). “Para promover a sustentabilidade, devemos primeiro ser um líder em sustentabilidade, sendo responsáveis por nosso próprio desempenho. As metas devem incluir indicadores ambientais e indicadores sociais” (HKSCC, 2019 p. 2). Além disso, promover a sustentabilidade não é responsabilidade da alta administração. Em vez disso, uma cultura de cuidado requer o envolvimento de todos. Uma história de sucesso não persiste se o sistema não for transparente (XIONG e MOK, 2020).

Assim, este estudo se justifica por apresentar uma reflexão sobre Responsabilidade Social no Setor Público sua importância e a transparência das instituições em relação ao tema sustentabilidade. As instituições, ao divulgarem suas ações socioambientais nos relatórios de sustentabilidade, demonstram a sua preocupação com as questões ambientais. A apresentação de relatório financeiro de forma isolada dificulta o pleno entendimento, os *stakeholders* ficam impedidos de compreender como as entidades criam valor e o impacto dessa política no meio ambiente, pois os riscos ambientais precisam ser reduzidos e amplamente divulgados. Assim essas instituições poderão relatar a eficiência na redução e prevenção de danos à natureza seguindo os preceitos dos relatórios socioambientais.

Em resumo, o objetivo de pesquisa deste estudo é distinto em vários aspectos dos trabalhos sobre sustentabilidade no setor público desenvolvidos anteriormente. Embora alguns artigos tenham abordado o Relato Integrado no setor público ( IACUZZI *et alii*, 2020; COHEN e KARATZIMAS, 2015; BIONDI e BRACCI, 2018; LODHIA *et alii*. 2020; AVERSANO *et alii*, 2019; MANES-ROSSI *et alii*, 2021; TIRADO-VALENCIA, 2020), eles se dedicaram a desenvolver estudos de casos com uma única universidade; exame de formas alternativas de relatório de sustentabilidade no setor

público a fim de destacar suas semelhanças e diferenças e refletir sobre seu desenvolvimento, o potencial do relato integrado para organizações do setor público; protótipo de relatório popular integrado destinado a promover a participação cidadã; explorou o fenômeno emergente do relato integrado, apresentou uma análise longitudinal do nível de divulgação de RI, análise de como os servidores elaboram as informações não financeiras no setor público e como relatam o conceito de pensamento integrado proposto na iniciativa de relato integrado.

Este estudo visa a realizar uma pesquisa detalhada do Relato Integrado como instrumento obrigatório de prestação de contas nas instituições públicas no âmbito federal na República Federativa do Brasil. Assim, esta tese busca preencher esta lacuna de pesquisas voltada para o Relato Integrado como instrumento de prestação de contas. Dessa forma, a pesquisa explora os relatórios de gestão das instituições públicas federais que estão elencadas na Decisão Normativa - TCU nº 183/2020, totalizando 102 relatórios.

A estrutura do trabalho é explicada a seguir. Na segunda seção, é feita uma revisão da literatura sobre Transparência no setor público: Do Patrimonialismo à Nova Gestão Pública; Teoria da Legitimidade, Teoria Institucional e Teoria da divulgação na responsabilidade socioambiental do setor público; Disclosure de Responsabilidade Socioambiental; Programa do Ministério do Meio Ambiente de Responsabilidade Socioambiental; Relato Integrado no Setor Público; Indicadores socioambientais no setor público; As Instituições de Ensino Superior como multiplicadora dos princípios socioambientais e Instituições de Ensino Superior. Na terceira seção, é desenvolvida a metodologia empregada nesse estudo. Em seguida, são apresentadas a análise dos resultados, a conclusão e as referências utilizadas na pesquisa.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção apresenta os aspectos teóricos dos temas abordados nas cinco subseções: Transparência no setor público, Patrimonialismo a Nova Gestão Pública, teorias, Disclosure de Responsabilidade Socioambiental, Programa do Ministério do Meio Ambiente de Responsabilidade Socioambiental, Relato Integrado no Setor Público, Indicadores socioambientais no setor público, as Instituições de Ensino Superior como multiplicadora dos princípios socioambientais e Instituições de Ensino Superior baseados em estudiosos, pesquisadores e teóricos sobre o tema.

### 2.1 Do Patrimonialismo à Nova Gestão Pública

Em 1975 Michel Messenet publicou a sua obra *La Nouvelle Gestion Publique: pour un Etat sans Burocratie*, cunhando, primeiramente, a expressão “*New Public Management*”, ao questionar a Administração Pública burocrática. Na década de 1980, houve um aumento do número de países da Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico (OCDE) aplicando a Nova Gestão Pública (NGP). A NGP ou *New Public Management* (NPM) é fruto da união entre a Nova Economia Institucional e o gerencialismo no modelo empresarial. Contudo, o texto fundador da NGP é o trabalho “*A public management for all seasons?*”, escrito por Christopher Hood e publicado em 1991 na *Public Administration*, destacando-se como um dos artigos mais citados deste periódico.

Componentes doutrinários da Nova Gestão Pública (*New Public Management*) (HOOD, 1991):

1. “Gestão profissional prática” no setor público
2. Normas explícitas e medidas de desempenho
3. Maior ênfase nos controles de saída (*output controls*)
4. Mudança para desagregação de unidades no setor público (desmembrar unidades)
5. Mudança para uma maior concorrência (competição) no setor público
6. Ênfase em estilos do setor privado nas práticas de gestão
7. Ênfase em maior disciplina e parcimônia no uso de recursos públicos.

Segundo Slomski *et alii* (2010) uma Administração Pública com ênfase nos padrões gerenciais dá destaque ao cidadão e aos resultados alcançados, cobrando do poder público transparência e eficiência e, principalmente, prestação dos serviços públicos com a aplicação dos conceitos de *accountability* e assim proporcionando ao cidadão informações que possibilitem a avaliação de desempenho do gestor público.

Nos últimos anos, a ênfase das pesquisas sobre reformas gerenciais no setor público tem se modificado gradativamente de um foco na gestão de organizações individuais a preocupações mais amplas com a governança de sistemas de prestação de serviços. Este desenvolvimento foi descrito em termos de uma mudança da New Public Management (NPM) para a New Public Governance (NPG) (WIESEL e MODELL, 2014).

Como podemos observar no quadro a seguir as Lógicas de governança na Administração Pública Progressiva (PPA), New Public Management (NPM) e New Public Governance (NPG)

Quadro 1 – Lógicas de Governança

| <b>Lógicas de Governança</b>       | <b>Administração Pública Progressiva</b>  | <b>New Public Management</b>        | <b>New Public Governance</b>                |
|------------------------------------|---|-------------------------------------|---|
| Concepção de interesses do cidadão | Constituintes / contribuintes             | Clientes / consumidores             | Coprodutores                                |
| Legislação principal Preferência   | Regulamento                               | Melhorando o desempenho econômico   | Reforçar a orientação para os cidadãos      |
| Estruturas e formas de organização | Burocracias unificadas                    | Mercados Competitivos               | Redes colaborativas                         |
| Tarefas primárias de Agências      | Execução de políticas                     | Trocas de mercado                   | Coordenação de rede                         |
| Foco principal de Controle         | Entradas e processos intraorganizacionais | Saídas                              | Processos interorganizacionais e resultados |
| Aspectos chave de desempenho       | Conformidade com regras e regulamentos    | Eficiência e resultados financeiros | Eficácia e satisfação do cidadão / cliente  |

Fonte: WIESEL e MODELL, 2014.

A lógica da Nova Gestão Pública (NPM) implica um foco relativamente estreito na escolha do cliente em mercados competitivos na busca por melhorar a eficiência de cada agência. A Nova Governança Pública (NPG) representa uma variação para o crescente reconhecimento do envolvimento mais amplo e proativo dos cidadãos como coprodutores em sistemas mais colaborativos de prestação de serviços públicos com a

formação e coordenação de redes. NPM e NPG representam diferentes lógicas institucionais, cada uma traduzindo padrões históricos de comportamento, valores e sistemas de crenças. Em outros termos, observou-se que essas reformas de gerenciamento do setor público vieram reforçar a orientação para os cidadãos (TENBENSEL *et alii* 2020; FRENCH *et alii* 2022; FUNCK e KARLSSON, 2020; WIESEL e MODELL, 2014).

Acrescente-se, ainda, que a New public management (NPM) pressiona as organizações do setor público para demonstrar tanto o seu desempenho financeiro quanto o não financeiro. A demanda é relevante, pois os governos nacionais, regionais ou locais, bem como agências autônomas e empresas públicas criam valor público atuando de forma empreendedora. (GREILING *et alii* 2015). Nas últimas décadas, a preocupação com as mudanças e uma forma de "reinventar o governo" alcançou o ponto no qual os governos em quase toda parte tiveram que desenvolver planos de reformas administrativas para aperfeiçoar e "modernizar" a sua gestão e prestação de serviços públicos aos cidadãos. Isto posto, torna-se igualmente importante examinar as consistências internas e como cada movimento se completa dentro das lógicas de governança distintas conforme as mudanças ocorrem (HOOD e DIXON, 2015).

O governo brasileiro não ficou afastado de tais tendências por melhores práticas. Bresser Pereira (2002) relata que a reforma gerencial de 1995 teve como objetivo aplicar o modelo de gestão de organizações privadas, e a adoção e aplicação dos conceitos de *accountability* nas entidades públicas como meta para obter êxito na gestão pública. Uma governança democrática pautada na utilização constante do controle social, assim como o exercício continuado da transparência nas organizações públicas, é social-democrática porque reafirma o papel do Estado, qual seja, o de garantir a proteção eficaz dos direitos sociais.

Temos, então, que a transparência pode ser usada para melhor governança, podendo ser definida a partir de quatro perspectivas: (i) *transparency inward*: quando indivíduos de fora podem observar o que está acontecendo dentro da organização, (ii) *transparency outward*: quando aqueles dentro de uma organização podem observar o que está acontecendo fora da organização, (iii) *transparency upward*: de subordinados a superiores e (iv) *transparency downward*: de superiores para subordinados (HEALD, 2012; HOOD e HEALD, 2006; CUCCINIELLO e PORUMBESCU, 2017).

A transparência pode auxiliar na implantação de um espaço democrático que viabilize a construção de um cidadão criterioso, reflexivo e participativo. É necessário para isso, entretanto, que o agente político esteja disposto a revelar cada vez mais detalhes

de sua gestão, disponibilizando voluntariamente informações relevantes nos meios de comunicação à disposição da população, não consentindo que suas informações fiquem restringidas e incompreensíveis. Da mesma forma, os servidores designados para atender as demandas sociais precisam estar previamente comprometidos com uma conduta legal e moral.

Para Pollitt (2013) apesar de os governos lançarem grandes reformas administrativas, é notório que os impactos são limitados. Isso se deve primeiramente pelas dificuldades técnicas e metodológicas inerentes à avaliação de grandes mudanças organizacionais complexas ao longo dos anos e, em seguida, à ausência de uma avaliação sistemática realizada pelos idealizadores dessas reformas. Na realidade, ainda que tenha um grande número de reformas de gestão, não temos amplo conhecimento confiável sobre os resultados alcançados. Isto ocorre porque, de um lado, um conjunto de mudanças complexas, controversas e obscuras é apresentado à sociedade como resultado final e do outro lado, há dificuldades de projetar e implementar monitoramentos e avaliações precisas.

A infraestrutura digital em serviços públicos se formou com base em estruturas organizacionais, manuais e processos existentes. A interação ininterrupta de usuários de serviços públicos, como no setor privado, ainda não foi formada, pois a interação na Internet ocorre em sistemas existentes e desatualizados. Muitas vezes há falta de integridade dos níveis de governo, departamentos e organizações, o que exige mudanças sistêmicas na base (KLOCHAN *et alii*, 2021).

A legislação brasileira apresenta dispositivos a respeito do controle e prestações de contas da gestão, mas é preciso que essas informações sejam ainda mais transparentes e de fácil acesso em todas as esferas de governo.

## **2.2 Transparência no setor público**

A Lei nº 12.527 assinada por Dilma Rousseff em 18 de novembro de 2011, entrou em vigor em 16 de maio de 2012, trazendo consigo mudanças na forma de gerir a informação no setor público. Esta lei passou a ser conhecida também como Lei de Acesso à Informação, apresenta o acesso e a divulgação da informação, bem como as suas restrições de acesso. As legislações estão sendo criadas no intuito de fornecer e fortalecer ainda mais a transparência. Porém, para que o cidadão faça um bom uso da informação obtida, é necessário que ele não tenha dificuldade de compreendê-la e possa realizar um juízo crítico sobre as mesmas. Algumas entidades disponibilizam cursos online voltados

para o controle social como a Escola Virtual.Gov < <https://www.escolavirtual.gov.br/curso/10>> . Essas iniciativas precisam ser amplamente divulgadas.

A Controladoria Geral da União disponibiliza uma Plataforma Integrada de Ouvidoria e Acesso à Informação, voltada para pesquisa de dados abertos, transparências e prestações de contas. O portal da transparência do governo federal também disponibiliza o Fala. BR como os sistemas de ouvidoria (e-Ouv) e de acesso à informação (e-Sic), cujo objetivo é captar as demandas do cidadão junto à administração federal, logo permite que o cidadão acompanhe e fiscalize o governo.

No Brasil, verifica-se a existência de portais autônomos e independentes como o portal Transparência Brasil (<http://www.transparencia.org.br>) constituídos por grupos não governamentais focados no combate à corrupção. Nestes *sites* são abordados estudos a respeito de desvios e do mau uso dos recursos públicos, servindo para difundir o conhecimento sobre o tema.

No Brasil, há leis criadas com o objetivo de proporcionar uma maior transparência dos dados do setor público. Entretanto, o país ainda não alcançou nível de excelência na aplicação dessa legislação, a qual necessita ser mais rigorosa, alcançando de igual modo todos os poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário). A transparência precisa ser regra em todos os setores da Administração Pública e as publicações oficiais precisam ser mais acessíveis e compreensíveis aos usuários externos.

A implementação de uma cultura de abertura não resulta apenas da adoção de uma lei ou regulamento. As leis de acesso à informação foram criadas para aumentar a transparência, permitindo que os cidadãos acessem informações oficiais do governo. No entanto, as autoridades podem limitar o acesso à informação pública: vários experimentos mostram que as autoridades discriminam os cidadãos com base em suas características ao responder a solicitações de informações que podem violar seu direito de acesso à informação (RODRIGUES e MICHENER, 2018; VELASCO, 2017; MICHENER, CONTRERAS e NISKIER, 2018).

Muito se tem discutido acerca da transparência no setor público. De fato, a Lei de Acesso à informação (LAI) trouxe a regulamentação do acesso a informações referidas na Constituição Federal de 1988 e assim, beneficia a prática de controle social. Diante disso, é importante realizar uma análise nas respostas fornecidas pelos órgãos públicos à demanda dos interessados.

A lei brasileira sobre acesso à informação entrou em vigor em 2012, ainda muito jovem, se comparada às leis existentes em outros países. *The Freedom of Press and the Right of Access to Public Records Act* é considerada a primeira lei mundial apoiando a liberdade de imprensa e a liberdade de informação. Aprovado pelo Riksdag sueco (parlamento) em 2 de dezembro de 1766 na Suécia, *The Freedom of the Press Act* aboliu a censura de todas as publicações impressas, incluindo aquelas oriundas do exterior, mas excluindo aquelas sobre assuntos acadêmicos e teológicos.

Em 1809, uma nova constituição foi aprovada pelo Riksdag, contendo os principais princípios da lei de 1766. A censura de publicações acadêmicas e teológicas foi abolida em 1810, e a lei foi novamente expandida em 1812 com princípios de responsabilidade editorial e regras específicas para o processo legal. Em 1949, a lei foi revista, mas seus principais princípios ainda são os mesmos de 1766.

Nos últimos anos ocorreu um aumento no número de países introduzindo práticas de transparência na administração pública, e essas iniciativas deveriam ter como objetivo fortalecer o controle social. Entretanto, no Brasil ainda identificamos falhas relacionadas com a aplicação da LAI que precisam ser estudadas e destacadas.

Para Michener, Contreras e Niskier (2018) a aplicação da Lei de Acesso à Informação carece de melhorias, que não é apenas importante para a responsabilização do governo e a participação cidadã, mas também exige que os governos forneçam e organizem as informações necessárias para coordenar o complexo federalismo de três níveis do Brasil. Há necessidade de ações drásticas caso contrário as perspectivas para o cumprimento e implementação da Lei nº 12.527 no território brasileiro continuarão péssimas. As evidências apontam que tanto o cumprimento como a implementação são falhos e geralmente fracos.

Dentro desse contexto, nas pesquisas de Macedo *et alii* (2020) os resultados mostraram que apesar de grande parte das autoridades fiscalizadoras observadas atenderem aos critérios mínimos para o cumprimento da Lei nº 12.527, ainda há espaço para desenvolvimento e aprimoramento, principalmente em termos de atualização de informações e acessibilidade para pessoas com deficiência. Evidências empíricas também indicam que o potencial de controle da LAI nos municípios é fraco.

Para Banisar (2006), o público só é verdadeiramente capaz de participar do processo democrático quando tem informações sobre as atividades e políticas do governo. Da mesma forma, Downs (1999) afirma que, quanto mais informação um cidadão possuir,

mais influência sobre as políticas governamentais é presumível que exerça, contanto que seja informado ao governo quais suas preferências; inversamente, quanto menos um cidadão souber sobre alternativas de políticas, menos preferência específica pode ter, e mais provável será que o governo o desconsidere ao tomar decisões.

Como afirma Saba (2004), se a transparência é uma das estratégias mais eficazes para o controle governamental pelos cidadãos, não pode ser o próprio governo que decide se fornece as informações, avaliando em cada caso se há boas razões para um cidadão exigir informações.

Todo cidadão tem o direito de requisitar informações das entidades públicas, e a administração pública por sua vez não pode fazer restrições a esses pedidos, alegando quais pessoas terão ou não acesso aos dados. As organizações públicas devem cumprir sua missão de promover a participação social de todos os cidadãos.

Ao solicitarem informações ao Poder Público, alguns cidadãos podem se deparar com condutas inadequadas de determinados funcionários. No entanto, o artigo 32 da LAI é claro ao afirmar que todo agente público ou militar ao se recusar a fornecer informação requerida nos termos, retardar deliberadamente o seu fornecimento ou fornecê-la intencionalmente de forma incorreta, incompleta ou imprecisa praticam condutas classificadas como ilícitas, suscetíveis de responsabilidade. Deste modo, há a necessidade de maior rigor no controle desse tipo de ação.

Como destaca Saba (2004), se houver a inexistência de qualquer sanção contra a recusa em fornecer informações, o funcionário, quando tiver que escolher responder afirmativa ou negativamente ao pedido, provavelmente se inclinará para esta última alternativa. Portanto, uma lei sobre o acesso à informação deve estabelecer responsabilidades claras para o funcionário que nega informação de maneira infundada e contrária ao estabelecido por lei.

Inúmeros são os relatos de perseguição política baseada em pedidos de acesso a informação ponderada como ameaçadores para os governos e discriminação atender aos pedidos devido as características dos solicitantes (RODRIGUES e MICHENER, 2018; MICHENER e RODRIGUES, 2015). Na visão de Saba (2004), os Estados deveriam adotar medidas de responsabilidade de natureza administrativa, qualificando a conduta como uma falta grave ou até mesmo de natureza criminal nessas circunstâncias.

No estudo realizado por Velasco (2016), foi analisado se a identidade do requerente afeta a qualidade e a quantidade de respostas às solicitações que integraram em uma única variável chamada Conformidade com a LAI. Os resultados indicam que

quando um pedido é enviado por um integrante de alguma instituição, a conformidade com a LAI é significativamente maior. Em outras palavras, os achados corroboram a hipótese de que o comportamento parcial no contexto de LAI ocorre no Nível Municipal no Brasil. A existência de discriminação pode ser perceptível pelo fato de que autoidentificação obrigatória, possivelmente, cria o hábito entre os servidores públicos de realizar pesquisa nos *sites* de busca a partir do nome do requerente, que por sua vez permite que vieses conscientes ou inconscientes surjam, especialmente quando um pedido é enviado por um indivíduo associado a uma instituição de pesquisa com prestígio. A identidade mostra os perigos de uma norma jurídica que exige a autoidentificação obrigatória.

De fato, algumas mudanças são necessárias para tornar a LAI um instrumento eficiente de participação e controle social, até mesmo porque um reduzido número de pessoas procura os canais de governos para obter informações sobre a administração pública e os relatórios contábeis. Downs (1999) salienta que apenas alguns cidadãos podem racionalmente tentar influenciar a formação de cada política governamental. Para a maioria, é irracional pesquisar qualquer coisa sobre a elaboração até mesmo daquelas políticas que os atingem. Em geral, as decisões econômicas de um governo racional numa democracia são tendenciosas contra os consumidores e a favor dos produtores.

Oliveira e Bruni (2018) constataram em suas pesquisas realizadas a partir de dados quantitativos que a transparência pública no âmbito nacional possui uma categorização diversa entre transparência pública passiva e ativa. Em seus estudos foram expostos os atributos representativos de cada tipo e as características que podem ajudar na correta compreensão quanto aos indicadores de transparência pública, uma vez que, de acordo com a métrica utilizada, um mesmo ente público pode ter resultados distintos de acordo com o foco da avaliação em aspectos passivos, ativos ou ambos. Observaram-se baixos índices de transparência pública passiva, no âmbito descritivo, uma vez que a mediana apresenta valor de 0,56, apontando que metade das cidades analisadas sequer atingiu um ponto de nota dentre os dez pontos possíveis.

A transparência pode ter penetrado na penumbra, visto que legados do autoritarismo e opacidade ainda pesam na maioria dos países. Por mais poderosas que sejam as forças políticas e econômicas que impulsionam a difusão das leis, as configurações institucionais discutidas aqui determinam a força dos regimes de *Freedom of Information* (MICHENER, 2015).

Mesmo com existência da Lei de Acesso à informação na legislação brasileira assegurando direitos, é sabido que algumas instituições ainda não estão totalmente alinhadas aos procedimentos previstos nesta Lei. Na pesquisa de Almeida e Ribeiro (2022) os autores destacam que alguns municípios não publicaram informações obrigatórias sobre a execução orçamentária, o que é agravado pela falta de clareza e compreensibilidade das informações. Paralelamente a essa situação Vieira, Bianchi e Kronbauer (2017) também relataram falhas na aplicação da LAI. Os resultados obtidos mostraram que algumas informações importantes sobre o orçamento e a execução orçamentária não são divulgadas e, quando disponíveis, muitas não atendem aos critérios de clareza e tempestividade na pesquisa realizada com Municípios do Estado do Rio Grande do Sul com mais de 50 mil habitantes. Os autores ainda recomendam a existência de monitoramento de forma mais efetiva a implementação da lei e a criação de um modelo padrão de disponibilização de informações na Internet, pois cada município faz isso de uma determinada forma, o que dificulta o acesso dos cidadãos às informações.

Neste cenário, entretanto, há outros dados não financeiros que também carecem de ampla divulgação como, por exemplo, os dados socioambientais. Segundo Godoy e Moreira (2021) a adoção da responsabilidade socioambiental por todos os setores e órgãos do setor público em todos os níveis de governo como política da administração pública é um grande desafio, mas é um caminho do qual não se pode voltar atrás, pois imprescindível como um dos vetores para que se obtenha um desenvolvimento pleno em relação ao tema sustentabilidade.

A transparência e *accountability* na gestão passaram a ser um dos objetivos do setor público. Isso requer que, não só informações financeiras, mas também que informação social e ambiental seja disponibilizada de forma clara e compreensível para os usuários. No entanto, a produção de relatórios de sustentabilidade é uma prática pouco difundida na administração pública, apesar de todos os benefícios que lhe são reivindicados, tanto para as empresas privadas como para a Administração Pública (MONTESINOS e BRUSCA, 2019). Com efeito, o setor público não pode se eximir de suas responsabilidades nas questões relacionadas ao desenvolvimento sustentável.

Dentro desse contexto, surge a preocupação mundial com o meio ambiente e com os recursos naturais não renováveis. Os organismos internacionais apresentaram várias conferências e eventos voltados para o futuro da humanidade, como podemos ver no Quadro 2:

Quadro 2 : Eventos relacionados ao desenvolvimento sustentável

| <b>Evento</b>                            | <b>Ano</b> | <b>Características</b>   |
|--|------------|--|
| <b>Clube de Roma</b>                     | 1968       | Um grupo de trinta pessoas dentre eles cientistas, educadores, economistas, humanistas, industriais e funcionários públicos de dez países discutiram o projeto sobre o Dilema da Humanidade (MEADOWS <i>et alii</i> 1973)  |
| <b>Clube de Roma</b>                     | 1972       | Publica o relatório denominado “ <i>Limits to grow</i> ”. O estudo do crescimento populacional e industrial. (MEADOWS <i>et alii</i> 1973)   |
| <b>Conferência Estocolmo</b>             | 1972       | A Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano realizada em Estocolmo – Suécia no período de 5 a 16 de junho de 1972. Apresenta a preocupação com a preservação e melhoramento do meio ambiente para resguardar as gerações presentes e futuras numa visão global (ONU, 1972).   |
| <b>Declaração de Cocoyoc</b>             | 1974       | Em outubro de 1974, o Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente e a Conferência das Nações Unidas sobre o Comércio e Desenvolvimento apresentaram um simpósio sobre “Modelos de uso de recursos: estratégias para o meio ambiente e o desenvolvimento”. A Declaração de Cocoyoc defende que o “desenvolvimento não deve se limitar à satisfação das necessidades básicas”. Em Cocoyoc estabeleceu-se que o objeto do desenvolvimento é a humanidade e não os objetos materiais (GUTIÉRREZ ESPELETA, 2002). |
| <b>Relatório <i>Que Faire</i></b>        | 1975       | O desenvolvimento é endógeno, nasce do seio de cada cultura e coloca à disposição de todos os frutos das experiências vividas. Não podendo o desenvolvimento ser definido por uma fórmula universal, pois abrange ambiente natural, as relações sociais, a educação, a produção, o consumo e o bem-estar (DAG HAMMARSJKOLD FOUNDATION, 1975).  |
| <b>Relatório Brundtland</b>              | 1987       | A comissão apresenta a preocupação com a interrupção ou degeneração da cooperação mundial. Assim como a necessidade de apresentar maiores expectativas e busca de um empenho conjunto no intuito de fortalecer o alcance dos objetivos futuros comuns (COMISSÃO MUNDIAL SOBRE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO, 1991).  |
| <b>CNUMAD: RIO 92 - Agenda 21</b>        | 1992       | A Agenda teve o objetivo alertar o mundo para os desafios do próximo século. Trata-se de um programa dinâmico voltado para diferentes atores e realidades que reúne competências e prioridades dos governos e localidades com o objetivo de promover a plena observância de todos os princípios inseridos na Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento (MINISTÉRIO DO MEIO AMBIENTE, 1992).  |
| <b>Conferência Nações Unidas RIO +10</b> | 2002       | A Cúpula Mundial sobre Desenvolvimento Sustentável em Joanesburgo, África do Sul, de 2 a 4 de setembro de 2002, reiteraram o compromisso com o desenvolvimento sustentável. E acordaram e estabeleceram a construção de uma sociedade numa visão global mais humana, justa, igualitária e solidária, conhecedora da necessidade da dignidade humana para todas as nações (WORLD SUMMIT ON SUSTAINABLE DEVELOPMENT, 2002).  |

|  |                   |      |  |
|--|-------------------|------|--|
| <b>Conferência<br/>Unidas RIO +20</b>  | <b>Nações</b>     | 2012 | Chefes de Estado e Governo se reuniram no Rio de Janeiro de 20 a 22 de junho de 2012 para envidar esforços na busca de um futuro promissor, protegido, resguardado e sustentável para todos os povos e todas as nações, a fim de que toda a humanidade se liberte da fome e privações através da erradicação de todas as formas de pobreza. Dessa forma, as sociedades têm sua condição de subsistência preservada, prioritariamente, pelo direito de uma estabilidade econômica e crescimento que beneficiem a todos (ONU, 2012).                               |
| <b>Cúpula das<br/>Unidas sobre o<br/>Desenvolvimento<br/>Sustentável - Agenda<br/>2030</b> | <b>das Nações</b> | 2015 | Transformando Nosso Mundo: A Agenda 2030 para o desenvolvimento sustentável 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) foram adotados pela Assembleia Geral dos Estados Unidos Nações (ONU) pelos Chefes de Estado e de Governo e Altos Representantes, reunidos na sede das Nações Unidas, em Nova York, de 25 a 27 de setembro de 2015 com 169 metas sinalizando um caminho para um futuro sustentável. Agenda 2030 vem trazer a implementação de práticas necessárias para restabelecimento da relação pacífica entre o homem, as nações e a natureza. |

Fonte: Elaborado com os dados da pesquisa, 2021

Como podemos observar, houve diversos eventos relacionados à sustentabilidade. Atividades com o propósito de discutir e propagar o desenvolvimento sustentável e o pensamento sustentável conduziram os debates para o âmbito internacional. O relatório do Clube de Roma destaca as preocupações com os meios de subsistência da Terra e sua incapacidade de sustentar o crescimento populacional devido às pressões colocadas sobre os recursos naturais e energéticos, bem como o constante aumento da poluição gerada, mesmo levando em consideração os avanços tecnológicos.

### **2.3 Legitimando, Institucionalizando e Divulgando a responsabilidade socioambiental do setor público**

O avanço da preocupação na área de responsabilidade social corporativa é essencial para o aprimoramento dos modelos de relatórios utilizados nessas organizações, sendo que o aumento de pesquisa nesta área beneficia as instituições que almejam empregar os relatórios socioambientais na sua gestão. Na pesquisa de Stefanescu (2021) sobre relatórios de sustentabilidade no setor público a autora destaca suas descobertas com implicações teóricas e práticas e incentiva novos estudos sobre a qualidade, utilidade e impacto das informações divulgadas, pois os resultados de pesquisas são importantes para pesquisadores interessados em novos discursos de relatórios de sustentabilidade no setor público. Esses achados podem levar ao desenvolvimento de uma estrutura de

relatório adequada para uso no setor público, bem como uma análise abrangente dos relatórios de sustentabilidade e como eles podem afetar o estabelecimento e a realização de metas. Além disso, os resultados de pesquisas anteriores também são úteis para os formuladores de políticas e as organizações envolvidas nesse processo, por apoiarem melhor as iniciativas de sustentabilidade.

A prática de contabilizar dados ambientais não é tarefa exclusiva das empresas com fins lucrativos, pois em qualquer atividade, caso não seja praticado o controle necessário, há um certo risco potencial que pode vir a causar danos ambientais. Ribeiro *et alii* (2016) destacam que as entidades públicas estão mais interligadas com os cidadãos, pois a divulgação de informações sobre Responsabilidade Social por entidades públicas pode aumentar essa relação, demonstrando disposição e capacidade de servir melhor aos cidadãos.

Isso pode incluir, por exemplo, medidas de como a instituição trata as questões sociais e de seus recursos humanos em relação a salários, benefícios e níveis de segurança no ambiente de trabalho; como trata seus clientes com relação à qualidade do produto, à verdade na publicidade e ao preço; como trata seus fornecedores com relação à sua disposição de manter contratos e honrar compromissos mais informais; como trata o governo com respeito à observância das leis, sem tentar subvertê-las; e como se relaciona com a sociedade, garantindo não prejudicar o meio ambiente, e assim por diante (DI VAIIO, 2020; CAPUTO, LIGORIO e PIZZI, 2021; CAMPBELL, 2007).

Existem também várias dimensões que nós podemos usar para identificar aspectos importantes da responsabilidade social corporativa (ROWLEY e BERMAN, 2000; WADDOCK e GRAVES, 1997). Estes podem incluir, por exemplo, medidas de como a corporação trata seus funcionários em relação a salários, benefícios e níveis de segurança no local de trabalho, a forma de interagir com clientes, a transmissão da verdade nas campanhas publicitárias e nos preços de bens e serviços, como trata seus fornecedores, respeito e honra nos contratos e compromissos informais, como trata o governo, com respeito a operar dentro da lei e não tentando subvertê-la e como lida com a comunidade com relação a fazer caridade contribuições, assegurando que não prejudicará as partes envolvidas (ROWLEY e BERMAN, 2000).

O posicionamento socioambiental está atrelado a esse compromisso de manter uma boa relação com terceiros, seja com os diretamente envolvidos na atividade, como funcionários e clientes, seja com os demais membros da sociedade em geral. E essa

preocupação em não trazer danos a terceiros vai ao encontro da percepção defendida pela teoria da legitimidade.

A Teoria da Legitimidade é uma teoria positiva que abrange a perspectiva orientada por sistemas e que é derivada da teoria da economia política. O ponto central para a teoria da legitimidade é o construto teórico conhecido como contrato social. Vamos explorar o significado do contrato social e discutir como a conformidade com ele é essencial para estabelecer e manter a legitimidade organizacional. Consideraremos as implicações que fluirão se uma organização violar seu contrato social e descreveremos as estratégias que os gerentes das organizações podem adotar caso o contrato social seja violado (DEEGAN, 2010).

Suchman (1995, p 574) afirma que “legitimidade é uma percepção ou suposição generalizada de que as ações de uma entidade são desejáveis, adequadas ou apropriadas dentro de algum sistema composto de normas, valores, crenças e definições”. Legitimidade é socialmente construído, refletindo uma congruência entre os comportamentos da entidade legitimada e as crenças compartilhadas (ou assumidas) de alguns grupos sociais; Assim, a legitimidade advém de um público coletivo, independente de observadores específicos. Muitos estudos recentes acerca da legitimidade parecem divididos em dois grupos distintos – o estratégico (ASHFORTH e GIBBS, 1990; DOWLING e PFEFFER, 1975; PFEFFER, 1981; PFEFFER e SALANCIK, 1978) e o institucional (DIMAGGIO e POWELL, 1983; MEYER e ROWAN, 1991; MEYER e SCOTT, 1983a; POWELL e DIMAGGIO, 1991) – que geralmente operam com objetivos opostos.

Entre os muitos problemas enfrentados pela administração pública, observa-se a falta de legitimidade, principalmente quando o cenário é marcado com constantes denúncias, desvios e investigações. A necessidade de trazer uma resposta à coletividade obriga os gestores a analisar suas condutas, já que as partes interessadas não podem acompanhar e participar integralmente das ações desenvolvidas, bem como avaliar as ações governamentais segundo as regras institucionais. Aldrich e Fiol (1994) apresentam o termo legitimidade em dois: (a) como é dada como certa uma nova forma e (b) a extensão em que uma nova forma está de acordo com princípios reconhecidos ou regras e padrões aceitos. A primeira forma de legitimidade é rotulada cognitiva; e a segunda, sociopolítica.

Para Deegan (2002) legitimar as divulgações significa que a organização está respondendo a preocupações particulares que surgiram em relação às suas operações.

Decisões de divulgação impulsionadas pelo desejo do legítimo não são as mesmas políticas de divulgação conduzidas por uma visão de gestão, referentes ao direito que a comunidade tem de saber sobre certas características das operações de uma organização. Uma motivação diz respeito à sobrevivência enquanto a outra motivação está relacionada à responsabilidade. Indiscutivelmente, empresas que simplesmente reagem às preocupações da comunidade não estão realmente abordando uma noção de responsabilidade. Pesquisas que fornecem resultados consistentes com Teoria da Legitimidade (LINDBLOM, 1994; PATTEN, 1992; CORMIER e GORDON, 2001; DOWLING e PFEFFER, 1975; GUTHRIE e PARKER, 1989; MILNE e PATTEN, 2002) (e há muitos deles) nos deixam com a visão de que, a menos que preocupações específicas sejam levantadas, nenhuma prestação de contas parece ser devida. A menos que as preocupações da comunidade sejam levantadas (talvez como resultado de importante incidente social ou ambiental que desperta a atenção da mídia), haverá pouca ou nenhuma divulgação corporativa.

Gray *et alii* (1987) definem a contabilidade social e ambiental como um processo de divulgação dos efeitos socioambientais nas atividades financeiras das empresas com o objetivo de apresentar aos grupos de interesses a dimensão da responsabilidade das organizações. Tal dimensão é baseada no pressuposto de que as instituições têm responsabilidades mais amplas do que simplesmente gerar receitas.

Pensando nessas conjecturas e na constatação de que as entidades públicas ainda não estão sendo avaliadas em relação aos conceitos de sustentabilidade (FUSCO e RICCI, 2018; FIGUEIRA *et alii*, 2018; CHIBA, TALBOT e BOIRAL, 2018), é preciso repensar a gestão pública atual, principalmente nas situações em que é requerido ou solicitado a apresentação de evidenciação por meio de relatórios e demonstrativos apropriados. Logo, a utilização de instrumentos que auxiliem a comunicação da área pública com a sociedade apresenta-se como um ponto importante a ser observado.

Várias novas ferramentas estão sendo desenvolvidas para gerenciar, medir e reportar vários aspectos de sustentabilidade como, por exemplo: sustainability balanced scorecard, Sustainability-orientated Service Innovation, Metas de desenvolvimento sustentável, orçamentos e planos financeiros (CRUTZEN *et alii*, 2017; CORSI e ARRU, 2021; GRAINGER-BROWN e MALEKPOUR, 2019; CALABRESE *et alii*, 2021) e muitas destas ferramentas e técnicas se originaram no setor privado. A sustentabilidade é um conceito mestre dentro das organizações contemporâneas e deve ser central para os serviços públicos. Uma das principais conclusões é a atual falta de implementação de

relatórios de sustentabilidade no setor público e terceiro setor (GUTHRIE e FARNETI, 2010).

Manes-Rossi *et alii* (2020) destacam a utilização frequente da teoria da legitimidade e ressaltam a preocupação de as organizações públicas serem legítimas. Entretanto, a busca por lentes teóricas alternativas que vão além das teorias habitualmente utilizadas, tais como teoria institucional, *stakeholders* e da agência, também podem ser usadas na realização de estudos complementares. Para alcançar uma compreensão mais profunda das práticas alternativas reais de relatórios não financeiros, cabe o envolvimento dos profissionais nas pesquisas acadêmicas.

A legitimidade é uma abordagem válida para a análise comparativa de sistemas políticos e está em graus classificadas no regime de escalas de legitimidade mínima a máxima. Assim a legitimidade varia de aclamação total a rejeição total (Dogan, 2005).

Ao examinar a questão da legitimidade organizacional, é importante reconhecer que a organização pública difere das empresas privadas nos seus relacionamentos com o público alvo. A legitimidade organizacional refere-se à aceitação formal da organização por outros atores, com base no ajuste entre os objetivos e atividades da organização e os valores que regem o sistema. Os contribuintes têm dificuldade em relacionar impostos pagos e benefícios derivados da ação do governo. Nesse sentido, as organizações públicas devem desenvolver estratégias específicas para estabelecer e manter sua legitimidade.

As organizações mais dependentes de apoio social e político sentem as restrições impostas por uma legitimidade mais forte. Como resultado, elas são muito sensíveis a mudanças nas avaliações de outras pessoas sobre seu valor, pois essas avaliações podem se traduzir diretamente em ações como cortes orçamentários. Além disso, a baixa autonomia organizacional significa que as instituições têm flexibilidade reduzida para responder a crises de legitimidade (Dowling e Pfeffer, 1975). Esta promete fornecer uma maneira interessante de analisar ainda mais o relacionamento entre a organização e seu ambiente externo (Hannigan, & Kueneman, 1977; Suddaby *et alii* 2017)

Suddaby *et alii* (2017) analisam a legitimidade como propriedade, como processo ou como percepção. Será considerada como propriedade quando decorrer da relação dos dois atores principais: a organização e seu ambiente externo. Por seu turno, será vista como processo quando derivar do produto da interação de múltiplos atores (normalmente organizações) operando amplamente, mas não exclusivamente, em mais níveis macro de análise, como o campo organizacional. Por fim, a legitimidade como percepção ocorrerá

entre os tradicionais de análise, em diferentes níveis, com julgamentos de adequação e ações que ocorrem nas interações entre o coletivo e o indivíduo.

Ao considerar os referidos aspectos, é importante ressaltar que Suchman (1995) também defendia que a legitimidade depende de um público coletivo, não obstante observadores específicos, pois a legitimidade é uma percepção ou suposição generalizada de que as ações de uma entidade são desejáveis, adequadas ou apropriadas dentro de algum sistema composto de normas, valores, crenças e definições. Legitimidade é, pois, um princípio socialmente construído, refletindo uma congruência entre os comportamentos da entidade legitimada e as crenças compartilhadas (ou assumidas) de alguns grupos sociais.

Pesquisas que fornecem resultados consistentes com Teoria da Legitimidade nos deixa com a visão de que, a menos que preocupações específicas sejam levantadas, nenhuma prestação de contas parece ser devida. A menos que as preocupações da comunidade sejam levantadas, haverá pouca ou nenhuma divulgação corporativa (Deegan, 2002).

A prestação de contas é um mecanismo de governança democrática porque confere legitimidade a funcionários e instituições públicas. A confiança pública no governo é frágil e muitas democracias experimentam oscilações significativas na confiança pública e uma erosão gradual e de longo prazo do apoio político (Bovens, 2010). A prestação de contas pode ajudar a garantir que a legitimidade da governança permaneça intacta ou aprimorada. A prestação de contas controla e legitima as ações do governo, vinculando-as efetivamente à cadeia democrática de delegação (Bovens, 2007).

Dentro desse contexto, a criação de legitimidade no setor público torna-se uma preocupação constante. Aldrich e Ruef (2006) enfatizam o papel das universidades na disseminação do conhecimento e são exemplos de organizações que podem atestar a legitimidade de organizações públicas. Universidades, institutos de pesquisa e programas afiliados não apenas realizam pesquisas, mas também treinam pessoas para explorar os produtos da pesquisa.

A investigação da legitimidade como percepção está centrada no papel dos cidadãos, no seu processo de construção social da legitimidade e são as pessoas encarregadas de perceber as organizações, fazer julgamentos sobre sua legitimidade e tomar decisões a partir desses julgamentos. Não há como pensar na aplicação dessa perspectiva quando não se tem amplo conhecimento das ações ambientais desenvolvidas pelos entes públicos.

## Teoria da divulgação voluntária ou Disclosure Voluntário

Em 1981, Grossman conduziu pesquisas sobre o papel informativo da garantia de confidencialidade e divulgação da qualidade do produto e, no mesmo ano, Milgrom também desenvolveu estudos de divulgação e publicou seu artigo retratando as questões que dizem respeito à recepção de boas notícias. Tanto Grossman como Milgrom observaram pela primeira vez o resultado “revelador da divulgação” dita de qualidade. De acordo com essa teoria, as empresas superiores devem divulgar voluntariamente a qualidade para se distinguir das empresas de qualidade inferior, contanto que isso seja gratuito. Depois que a empresa de mais alta qualidade divulga, outras empresas são incentivadas a replicar seus feitos.

Verrecchia (2001) propõe uma taxonomia que cobre três tipos principais de pesquisa de divulgação em Ciências Contábeis: (1) pesquisa de divulgação baseada em associação; (2) pesquisa de divulgação baseada em julgamento (divulgação com base discricionária); e (3) pesquisa de divulgação baseada em desempenho. A primeira chamada de “divulgação baseada em *links*” é o estudo do efeito da divulgação exógena na mudança cumulativa ou descontínua nas ações dos investidores individuais, precipuamente por meio do comportamento dos preços dos ativos de equilíbrio e dos volumes de transações. O segundo denominado de divulgação discricionária, envolve o exame de como os reguladores ou empresas agem a seu critério com relação à divulgação de informações de que podem ter conhecimento. O terceiro tipo descreve a "divulgação baseada na eficiência" e envolve discutir quais termos de divulgação são preferidos na ausência de conhecimento prévio da informação.

O estudo dos efeitos da divulgação é a principal característica desse tipo de pesquisa sobre divulgação baseada em associação. As mudanças das atitudes dos stakeholders ocorrem devido ao comportamento dos preços dos ativos em equilíbrio e da quantidade de negociação. As pesquisas sobre divulgação com foco no julgamento são aquelas que identificam quais os motivos que levam os gestores ou as organizações a exercerem suas políticas de disseminação das informações. Desse modo, há uma dúvida em qual momento haverá a publicização ou ordem para ocultar os dados. Assim, a pesquisa sobre divulgação baseada em eficiência passa a ser debatida a partir desta condição, como ponto essencial. Em outros termos, pesquisas sobre divulgação baseada

em eficiência discutem quais os tipos de propagação são mais eficientes e por isso são os prediletos (SALOTTI e YAMAMOTO, 2005; MELO e ANZILAGO, 2016)

Voltando às concepções iniciais, percebe-se a preocupação dos pesquisadores em relação à discricionariedade dos gestores quando de posses de informações relevantes para a tomada de decisão. Inegavelmente, a assimetria de informação movida pelo conflito de interesses propicia a incredulidade e desfavorecimento de determinados grupos. A ocorrência de informações incompletas e desconexas com o intuito de ludibriar o sistema não é uma realidade restrita ao mercado de ações. Essas reflexões se aplicam similarmente, com as devidas adaptações, às organizações públicas no seu exercício de prestação de contas à sociedade.

A assimetria de informações deveria ser reduzida como meio de integrar efetivamente a escolha de divulgação, a dinâmica de divulgação e a endogeneidade dos processos de divulgação, no que diz respeito às interações entre partes interessadas. Uma mudança na qualidade das informações recebidas por um gestor afetará o limite de divulgação e sua capacidade de propalar informações (VERRECCHIA, 2001).

Singhvi e Desai (1971), no seu estudo, demonstram que as organizações que divulgam informações inadequadas são provavelmente: (a) pequenas em tamanho, conforme medido pelo total de ativos, (b) pequenas em tamanho, conforme medido pelo número de acionistas, (c) livres de requisitos de listagem, (d) auditado por uma empresa pequena, (e) menos lucrativo conforme medido pela taxa de retorno, e (f) menos lucrativo conforme medido pela margem de lucro. Também foi demonstrado empiricamente neste estudo que a divulgação corporativa inadequada nos relatórios anuais pode aumentar as flutuações no preço de mercado de um título, uma vez que as decisões de investimento, na ausência de informações adequadas, são baseadas em medidas menos objetivas.

Verrecchia (1990) afirma que quando um gerente retém informações de qualidade o mercado desconta o valor do ativo mais do que faria de outra forma. Os custos relacionados à divulgação introduzem ruído ao estender a gama de interpretações possíveis de informações retidas para incluir notícias que são realmente favoráveis. O possuidor de informações ou percepções superiores sinalizará o que sabe, seja diretamente ou por meio de suas ações para obter algum benefício econômico. (VERRECCHIA,1983). Há uma ação discricionária na divulgação das informações e essas posturas geram uma reação.

A teoria da divulgação voluntária é um caso especial da teoria dos jogos, com a premissa central que qualquer entidade somente divulgará informações que forem

benéficas para a sua organização, isto é, não divulgará nenhum dado que for classificado como desfavorável (DYE, 2001). Verrecchia (1990) afirma que quando um gerente retém informações de qualidade o mercado desconta o valor do ativo mais do que faria de outra forma. O possuidor de informações ou percepções superiores sinalizará o que sabe, seja diretamente ou por meio de suas ações para obter algum benefício econômico.

Dye (2001) é didático ao explicar a teoria e ao apresentar exemplos para auxiliar na interpretação. Quando uma informação é omitida, a teoria aduz que algo importante foi ocultado propositalmente, pois o conhecimento de tal fato poderia alterar a tomada de decisão. O objetivo é lançar luz sobre como interpretar o silêncio ou revelações incompletas. O autor interpreta que a divulgação de maior qualidade é eficiente na medida em que leva a uma redução no componente de assimetria de informação do custo de capital.

A qualidade da divulgação de informações é uma das variáveis que afetam o preço de um título. À medida que a divulgação corporativa aumenta, as mudanças no preço de mercado dos títulos tendem a diminuir, o que pode reduzir ainda mais a especulação e o jogo no mercado de ações. É provável que as empresas de baixa renda que são obrigadas a divulgar informações completas e justas sejam excluídas do mercado de títulos, pois é difícil para essas empresas levantar capital a um custo razoável. Com informações completas e precisas, o público terá mais confiança no mercado acionário e o número de investidores aumentará (SINGHVI e DESAI, 1971).

Salotti e Yamamoto (2005 p.58) apresentaram na sua pesquisa as premissas a seguir:

- (1) Os investidores são informados diferentemente;
- (2) Os investidores fazem inferências racionais dos preços de mercado;
- (3) Os investidores antecipam a divulgação racionalmente;
- (4) Os investidores, além de serem informados diferentemente, também têm informação de qualidade diversa ou heterogênea;
- (5) Os investidores interpretam a divulgação de maneira diferenciada;
- (6) Os investidores incorporam a divulgação nas suas opiniões de modo diverso, ou seja, alguns agentes incorporam a divulgação nas suas expectativas posteriores;
- (7) Os investidores condicionam as suas opiniões de acordo com estímulos econômicos diversos. Eles fazem inferências racionais para ambos preços de mercado e volume de transações.

A qualidade da divulgação de informações é uma das variáveis que afetam o preço de um título. À medida que a divulgação corporativa aumenta, as mudanças no preço de mercado dos títulos tendem a diminuir, o que pode reduzir ainda mais a especulação e o jogo no mercado de ações. É provável que as empresas de baixa renda que são obrigadas a divulgar informações completas e justas sejam excluídas do mercado

de títulos, pois é difícil para essas empresas levantar capital a um custo razoável. Com informações completas e precisas, os investidores terão mais confiança no mercado de ações e em um número cada vez maior de investidores (SINGHVI e DESAI, 1971).

Em razão dessa realidade, nos deparamos com a qualidade da informação no setor público em especial as informações sobre a gestão socioambiental dos órgãos públicos. A Constituição estabelece que todos devem ter direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Assim como os acionistas averiguam seus investimentos nas comunicações disponibilizadas pelas empresas privadas o cidadão está rodeado de temas e conteúdos a serem identificados e analisados referente à gestão pública. Os gestores públicos são responsáveis não apenas pela alocação eficiente de recursos, como também para que todos os *stakeholders* compreendam como uma organização lida com a agenda ambiental.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 170, estabelece o auxílio ao meio ambiente com um tratamento diferenciado de acordo com o impacto ambiental resultante da produção e elaboração de seus produtos e serviços. Assim, o capítulo 6 da CF 1988 determina que todos tenham direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, 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 gerações presentes e futuras.

A Carta Magna de 1988 no seu artigo 225 aponta que todos têm direito ao meio ambiente equilibrado e com qualidade de vida, pressionando-se ao Poder Público e à sociedade a obrigação de resguardá-lo e preservá-lo para gerações presentes, não comprometendo assim as futuras gerações.

Há a necessidade de as instituições públicas se reestruturarem para se tornarem mais comprometidas, com o objetivo de alcançar eficiência e equidade na prestação de serviços públicos. Isso inclui a participação pública nos processos de tomada de decisão e, deste modo, se tornando cada vez mais sensíveis e responsáveis diante das necessidades sociais (HARDI e ZDAN, 1997).

A fim de romper o distanciamento entre as práticas desenvolvidas pelo setor público e as práticas socioambientais, deve-se incentivar a utilização e pesquisa da contabilidade ambiental, por meio da aplicação de processos apropriados para tornar a responsabilidade social uma realidade na administração pública brasileira.

Hannigan (2009) apresenta os seis fatores necessários para a construção bem sucedida de um problema ambiental:

- 1) Autoridade científica para dar validade aos argumentos

- 2) O trabalho dos “divulgadores” que podem combinar ambientalismo e ciência
- 3) Aplicação da mídia, na qual o problema é “estruturado” como novo e importante.
- 4) Dramatização do problema em termos simbólicos e visuais.
- 5) Incentivos econômicos para uma ação positiva
- 6) Recrutamento de um patrocinador institucional que possa garantir legitimidade e continuidade.

No Quadro 03 serão apresentadas pesquisas sobre Transparência dos relatórios de sustentabilidade no setor público.

Quadro 03: Pesquisa sobre transparência da sustentabilidade na área pública.

| Autor (ano)  | Amostra   | Teoria   | Metodologia   | Resultados   |
|--|---|--|---|--|
| <b>David Ortiz-Rodríguez, Andrés Navarro-Galera, and Francisco J. Alcaraz-Quiles (2018)</b>                        | 62 governos locais  | Não se aplica  | Os dados obtidos foram comparados com as diretrizes da Global Reporting Initiative (GRI) e uma análise estatística. | A tradição administrativa pode influenciar o grau de transparência dos Governos Locais   |
| <b>Andrés Navarro-Galera, Francisco José Alcaraz-Quiles and David Ortiz-Rodríguez (2018)</b>                       | 91 municípios de nove países.   | Não se aplica  | Estudo empírico e criação de um índice.   | A idade da legislação de transparência e sua qualidade judicial podem influenciar a transparência da informação.   |
| <b>Fabiana Roberto, Roberto Maglio, and Andrea Rey (2020)</b>  | 08 municípios italianos   | Não se aplica  | Análise de conteúdo   | Os resultados sugerem que a prática de produzir Relatório de sustentabilidade está melhorando ao longo do tempo, mas ainda está subdesenvolvido nos municípios italianos.  |
| <b>Tamara Guerrero-Gómez, Andrés Navarro-Galera and David Ortiz-Rodríguez (2021)</b>                               | 200 governos locais em 18 países da América Latina.   | Teoria institucional,<br>Teoria da Legitimidade,<br>Teoria dos <i>Stakeholders</i> | Análise de conteúdo, regressão linear e calculando os coeficientes de <i>Spearman</i>                               | Medidas úteis para aumentar a transparência em matéria de sustentabilidade, incluindo a reforma das leis de transparência e a análise e divulgação das solicitações de informação dos cidadãos. a qualidade da legislação e a corrupção política - afetam a transparência na sustentabilidade. |
| <b>Mercedes Ruiz-Lozano, Andrés Navarro-Galera, Pilar Tirado-Valencia and Araceli De Los Ríos-Berjillos (2019)</b> | 60 autarquias locais de vilas e cidades europeias, 31 países anglosaxões e 29 países de tradição administrativa nórdica | Teoria institucionale<br>Teoria dos <i>Stakeholders</i>                            | Análise de conteúdo e modelo de regressão linear  | Fatores do contexto da cultura administrativa influenciam as práticas governamentais de transparência da sustentabilidade  |

|  |   |  |   |  |
|--|---|--|---|--|
| <b>Alejandro Rodríguez Martín, Ricardo Palomo Zurdo, Elena Urquía Grandey Francisco, González Sánchez (2022)</b> | 96 prefeituras espanholas   | Não se aplica  | Modelo de Regressão Linear Multivariada de Mínimos Quadrados Ordinários   | Os municípios com maior nível de transparência na gestão resíduos urbanos sólidos urbanos são aqueles com maior população e maiores níveis de renda bruta.   |
| <b>Andrés Navarro-Galera, David Ortiz-Rodríguez &amp; Francisco José AlcarazQuiles (2018)</b>                    | Webs de 91 governos locais (novos países europeus)                                      | Não se aplica  | Estudo empírico dos <i>sites</i> de 91 governos locais em nove países (Dinamarca, Finlândia, Suécia, Noruega, Holanda, Reino Unido, Irlanda, Portugal e Espanha). | A análise mostrou que em média, publicam pouco mais da metade das informações recomendadas sobre sustentabilidade. As maiores deficiências observadas correspondem às informações sobre sustentabilidade ambiental e sustentabilidade econômica              |
| <b>Jeimi Maribel León-Silva, Rosa María Dasí-González &amp; Vicente (2020)</b>                                   | <i>Sites</i> das capitais dos países da Aliança do Pacífico (PA) no ano de 201          | Não se aplica  | Análise de conteúdo dos <i>sites</i> dos GLs da amostra   | Na análise por municípios, podem ser observadas diferenças nos níveis de divulgação dos municípios de cada país, encontrando entidades com valores altos e outras com pouca informação relacionada.  |
| <b>María Teresa Nevado Gil, Dolores Gallardo Vázquez (2019)</b>  | Amostra de 40 municípios da Extremadura   | Teoria da Legitimidade, teoria da agência e teoria dos <i>Stakeholders</i> | Uma análise de conteúdo dos <i>sites</i> do governo local, técnicas de regressão multivariada   | Os municípios da Extremadura de maior dimensão e com mais recursos disponíveis, governados por partidos progressistas e caracterizados por uma competição política mais intensa, serão mais propensos a divulgar informações da Responsabilidade Social (RS) |
| <b>Reinoud Jan Bron Dik ( 2017)</b>  | Divulgações de sustentabilidade de municípios holandeses (n = 25) e canadenses (n = 24) | Não se aplica  | Análise de conteúdo, uma análise de regressão múltipla usando o SPSS,   | O tamanho do município é um preditor significativo da extensão das divulgações de sustentabilidade, Municípios maiores relataram mais divulgações de sustentabilidade do que os menores.   |

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

## **Teoria Institucional**

A Teoria Institucional tem sido empregada nas pesquisas que tratam sobre responsabilidade social corporativa. Fligstein & Freeland (1995) argumentam que os pesquisadores reconhecem que a forma de as corporações tratarem as partes interessadas depende da instituição em que atuam. Com isso, ajuda a direcionar essa literatura em uma direção mais orientada teoricamente, apresentando a Teoria Institucional dos determinantes do comportamento corporativo socialmente responsável e proativo.

Quando se menciona a teoria institucional surge a necessidade da definição de instituições. Primordialmente, estas, o objeto de estudo desta teoria, são definidas como organizações formais do governo e das corporações compostas por normas e incentivos.

As instituições são mediadoras entre as estruturas e comportamentos individuais que podem ser encontrados na ciência política, bem como na economia e na sociologia. O institucionalismo, que está em fase de renovação em todas as ciências sociais, difere de outros paradigmas intelectuais, especialmente da ortodoxia do individualismo metodológico, ao apontar a necessidade de compreender as ações dos indivíduos e suas manifestações coletivas, bem como mediações entre estruturas sociais e comportamentos individuais. Essas mediações são as instituições propriamente ditas (THÉRET, 2003).

A evolução das instituições ocorre celeremente ao longo do tempo. Muitos anos foram necessários para a produção de mudanças nas instituições, pois normas e legislações, além de padrões culturais instituem limitações nesse processo. A sociedade é dirigida por instituições que impõem os seus preceitos.

Théret (2003) analisa o institucionalismo em Ciência Política, Economia e institucionalismos em Sociologia. Vários trabalhos recentes visam a mapear as variações interdisciplinares e transdisciplinares que marcam o desenvolvimento recente do tema, principalmente na ciência política, em que, as instituições têm sobre o comportamento do indivíduo o efeito de reduzir a incerteza em relação a como será a ação dos outros.

O institucionalismo em economia apresenta as instituições como determinantes do desempenho econômico das sociedades, fundamentalmente como sistemas de incentivos em todos os tipos de troca, instituições como sistemas de incentivos para o desenvolvimento econômico dos governos (FIANI, 2020).

Na sociologia as instituições na perspectiva de Hall e Taylor (2003), estruturam a interação estratégica na determinação de situações políticas, influenciando a possibilidade e a sequência de alternativas na agenda, ou oferecendo informações ou mecanismos de adoção que reduzem a incerteza sobre o comportamento dos outros. Assim, proporcionam

aos atores "ganhos em troca" que os encorajarão a avançar para certos cálculos precisos ou ações. Esta é uma abordagem clássica de "cálculo" para explicar a influência das instituições na ação individual.

Tendo consciência dessa complexidade a abordagem da teoria institucional neste trabalho foca na influência desse ambiente social e cultural sobre as entidades. Logo, essa teoria examina como o ambiente cultural legal/normativo interfere no desempenho das organizações.

Hinings e Greenwood (2015) destacam os trabalhos de Philip Selznick na história central como fundamental para o desenvolvimento da teoria institucional. Em particular, sua contribuição para *TVA and Grass Roots* (SELZNICK, 1949) e *Leadership in Administration* (SELZNICK, 1971) foi fundamental.

A teoria partindo de dentro das ciências sociais no campo organizacional leva o nome de institucionalismo e se predispõe a relatar e explicar as instituições. Surge entre a década de 70 e 80 durante a Guerra Fria. Alguns intelectuais, principalmente próximos ao governo americano passaram a desenvolver teoria que justificasse a superioridade das instituições ocidentais sobre as instituições orientais.

Schofer *et al* (2012) destacam que:

A perspectiva da sociedade mundial está historicamente ligada a John W. Meyer e colaboradores, que trabalharam na Stanford University nas décadas de 1970 e 1980. Reagindo por um lado à influência duradoura do funcionalismo na sociologia americana (por exemplo, teoria da modernização) e perspectivas que enfatizam o poder econômico e militar por outro (por exemplo, teoria do sistema mundial, neo-realismo), a tradição da sociedade mundial tem procurado explicar mudança global - mais notavelmente a difusão de políticas de estado de estilo ocidental - como consequência de instituições globais emergentes, organizações internacionais e uma cultura mundial cada vez mais comum no período após a Segunda Guerra Mundial.

Posteriormente, essas reflexões sobre as superioridades de um dos blocos (capitalista x socialista) começaram a receber críticas. Com isso, buscou-se sofisticar os instrumentos empregados na busca de respostas. A crítica ao modelo de Meyer e Rowan (1977) deu origem a uma nova teoria institucional. Essas críticas tinham como alvo a limitação do institucionalismo, seu foco nas questões políticas e a ausência de reflexões com o emprego de outras áreas do conhecimento. Esse conjunto de críticas fomentou o nascimento de uma teoria mais robusta.

Enquanto o institucionalismo buscava identificar diferenças entre as organizações soviéticas e as organizações capitalistas, o neoinstitucionalismo busca as semelhanças, comparações, analogias e simetrias entre as organizações. Os autores que apresentaram um artigo com crítica e com contraproposta foram Paul DiMaggio e Walter Powell (1983).

Nesta teoria, três processos isomórficos são descritos: coercitivo, mimético e normativo. Essa nova corrente apresenta hipóteses específicas sobre os efeitos da centralização e dependência de recursos, ambigüidade de objetivos e incerteza técnica, bem como profissionalização e estruturação na mudança isomórfica. Afinal, propomos implicações para as teorias das organizações e mudança social. A mudança estrutural nas organizações parece ser impulsionada cada vez menos pela competição ou eficiência DIMAGGIO e POWELL (1983).

Na teoria Neoinstitucional, as instituições são vistas como atores políticos e tomadoras de decisão. Para criar uma estratégia de responsabilidade social corporativa era preciso identificar o ambiente externo como um local dinâmico e mutável, o qual interfere na tomada de decisão como atores políticos e as empresas estão no ambiente contingencial, o que requer um comportamento cauteloso frente um cenário incerto. Neste contexto, é requerido buscar a homogeneização deste ambiente institucional.

Vale ressaltar também que a burocratização e outras formas de mudança organizacional ocorrem como resultado de processos que tornam as organizações mais semelhantes, sem necessariamente torná-las mais eficientes. Dessa forma, campos organizacionais fortemente estruturados apresentam um contexto no qual os esforços individuais para lidar racionalmente com a incerteza e as restrições geralmente levam à homogeneidade na estrutura, cultura e produção (LAWRENCE e SUDDABY, 2006; DIMAGGIO e POWELL,1983).

A estrutura de um campo organizacional não pode ser determinada a priori, mas deve ser definida por estudos empíricos. O processo de definição institucional consiste em quatro partes: um aumento da interação entre as organizações nesta área; um surgimento de estruturas interorganizacionais de governo e padrões de coalizão delimitada; um aumento na carga de informações com a qual as organizações devem competir em uma determinada área; e um desenvolvimento da consciência mútua entre os participantes de várias organizações de que fazem parte de um empreendimento comum. Os campos só existem na medida em que são institucionalmente definidos.

Dimaggio e Powell destacam que conceito de isomorfismo institucional é uma ferramenta útil para compreender a política que está presente em muitas organizações. São identificados três mecanismos de mudança isomórfica institucional

1. Isomorfismo coercitivo, que surge da influência política e do problema de legitimidade. É o resultado das pressões formais e informais exercidas sobre as

organizações por outras organizações das quais dependem e das expectativas culturais da sociedade em que as organizações estas operam;

2. Isomorfismo mimético resultante de respostas padrão à incerteza; e
3. Isomorfismo normativo associado à profissionalização.

Esta tipologia é analítica: os tipos nem sempre podem ser distinguidos empiricamente.

A pressão institucional, a qual pode afetar o desempenho das empresas, pode originar-se de diferentes partes interessadas, como organizações governamentais, fornecedores, clientes, observatórios, sociedade civil e organizações não governamentais (LATIF, 2020)

O isomorfismo pode ocorrer porque as formas subótimas são selecionadas por uma comunidade de organizações ou porque os tomadores de decisões organizacionais assimilam as respostas ideais e adaptam o comportamento organizacional de acordo. Na teoria da empresa, os tomadores daquelas decisões otimizam os lucros em conjuntos com as ações organizacionais. Do ponto de vista da ecologia populacional, é o ambiente que otimiza (HANNAN e FREEMAN, 1977).

A transmissão é influenciada pelo grau de institucionalização: quanto mais institucionalizado, maior a manutenção sem controle social direto e maior será a resistência (PECI, 2006). No que concerne à mudança, DiMaggio e Powell (1983) afirmam que as organizações podem tentar mudar constantemente, mas, após certo ponto, na estruturação de um campo organizacional, o efeito agregado da mudança individual é reduzir a extensão da diversidade dentro do próprio campo. O ‘isomorfismo coercitivo’ resulta de pressões formais e informais exercidas sobre as instituições por outras organizações das quais dependem, controlam ou fiscalizam. Jonathan *et alli* (2020) afirmam que um dos mecanismos do isomorfismo coercitivo é a variação regulatória entre as instituições dominantes, muitas vezes forçando as instituições a mudar sua forma e estrutura.

O Tribunal de Contas da União cumpre sua missão de controle externo da Administração Federal e acompanha a execução orçamentária e financeira das unidades jurisdicionadas. Ao TCU compete julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos e verifica se os processos seguem em consonância com as suas orientações. Nessa relação de jurisdicionados e agente fiscalizador acontece o isomorfismo coercitivo.

Assim como a estruturação da teoria institucional realizada por DiMaggio e Powell receberam críticas, a teoria Neoinstitucional não fica isenta das análises de diferentes

pesquisadores. Um dos artigos em língua portuguesa que apresenta críticas a essa nova teoria institucional foi elaborado pela professora Alketa Peci e possui como título “A nova teoria institucional em estudos organizacionais: uma abordagem crítica”. Neste trabalho, a autora discorre a respeito das incoerências internas desta corrente e a dificuldade do novo institucionalismo de se distanciar da ortodoxia funcionalista dos estudos organizacionais. As lacunas identificadas por Peci (2006):

- A maioria das pesquisas é direcionada para uma perspectiva macro de análise;
- Apresenta o problema da falácia ecológica, perspectivas teóricas e empíricas privilegiam diferentes lentes sem oferecer um quadro conceitual que estabeleça as interrelações devidas para esse nível de análise.
- Considera a organização como uma unidade autônoma. Reconhece somente o caráter dependente de recursos, como organizações e pessoas.
- Compreensão limitada dos processos de institucionalização. Não questiona o porquê de determinadas práticas institucionalizarem-se e outras não.
- Abordagem precária com o processo de mudança organizacional e funcional, à medida que sua preocupação está direcionada para as semelhanças entre as instituições, a perspectiva não tem respostas para questões como o porquê e de que forma a mudança ocorre, isto é, as transformações estão relacionadas aos processos isomórficos.
- Considera as organizações como categorias fixadas, essencialistas, pré-políticas e singulares; e
- O poder na visão de Foucault (1979) é ignorada (ou analisada na perspectiva tradicional).

Nesse jogo de interlocuções, surge a pesquisa de Lawrence e Suddaby (2006) sobre o conceito teórico de “empreendedorismo institucional” e “trabalho institucional”. Segundo os autores tem havido nos últimos anos uma nova ênfase nos estudos institucionais sobre a compreensão do papel dos atores na efetivação, transformação e manutenção de instituições e campos. O papel dos atores na criação de novas instituições foi examinado principalmente sob a vertente do empreendedorismo institucional.

O Trabalho Institucional está enraizado em artigos que articulam um amplo trabalho teórico sobre o tema, paralelo ao qual os artigos de Meyer e Rowan (1977) e DiMaggio e Powell (1983) forneceram alicerces para o novo Trabalho Institucional que consiste na ação intencional de indivíduos e organizações com o objetivo de criar, manter e destituir

instituições. Esta noção está em desacordo com o institucionalismo organizacional atual em que o indivíduo praticamente desapareceu (ABUROUS, 2019; LAWRENCE e SUDDABY, 2006; LAWRENCE *et alii*, 2011).

O estudo do trabalho institucional destacaria a consciência, desinstitucionalização, habilidade e reflexividade dos atores individuais e coletivos. A desinstitucionalização é o trabalho realizado por indivíduos e organizações para manter as instituições existentes (LAWRENCE e SUDDABY, 2006). Assim, o trabalho institucional pode engendrar formas alternativas de pesquisa institucional com pesquisadores estimulados a desviar o olhar do campo organizacional e das transformações sociais em larga escala, prestando mais atenção à relação entre as instituições e os atores que as povoam (LAWRENCE *et alii*, 2011).

A análise do trabalho institucional baseia-se, ainda, no interesse pelo trabalho e no esforço dos atores individuais e coletivos para enfrentar, interpretar, traduzir, transpor, editar, recombinar instituições, acompanhar, fortalecer, derrubar, consertar, transformar ou recriar as estruturas institucionais dentro das quais eles vivem, trabalham e se divertem. Isso lhes confere seus papéis, relacionamentos, recursos e rotinas. Além de destacar como essas ações levam a adaptações não intencionais, mutações e outras consequências institucionais. Os indivíduos também desempenham papéis críticos no trabalho e manutenção das instituições, precipuamente por meio do cumprimento de papéis sociais. As motivações, comportamentos e relacionamentos são de interesse e atenção diretos (LAWRENCE *et alii*, 2011).

Essas considerações sobre o trabalho institucional reforçam a preocupação em apontar a possibilidade de mudanças significativas na compreensão do indivíduo nos estudos institucionais, nos processos sociais de institucionalização e estruturação.

O conceito de trabalho institucional ampliou o pensamento sobre mudança institucional (GUERREIRO *et alii*, 2020). Os estudos que relatam mudanças institucionais sempre focam nas transformações institucionais como objeto explicativo e não na experiência ou motivação dos envolvidos. Uma boa biografia institucional teria que atender ao requisito adicional de explorar vidas interessantes, não por causa das grandes mudanças institucionais que ocorreram, mas por causa das relações complexas, reflexivas e recursivas que ela descobre entre um indivíduo e uma variedade de instituições (LAWRENCE *et alii*, 2011).

As principais questões ao estudar o trabalho institucional são entender como e por que este é realizado e com que efeito. Portanto, acompanhá-lo em conjunto com as

mudanças nas instituições pode fornecer uma visão sobre a relação recursiva entre as formas de trabalho institucional e os padrões de mudança e estabilidade institucional. (ZIETSMA e LAWRENCE, 2010; LAWRENCE *et alii*, 2011). Um estudo de como os atores influenciam as práticas que são legítimas dentro de um domínio (ABUROUS, 2019; ZIETSMA e LAWRENCE, 2010).

Ainda sobre esse tema Valeriy Zhuk (2017) em sua obra intitulada “Teoria institucional da contabilidade: novas oportunidades e escalas de profissão”, retratam os princípios da nova teoria institucional da contabilidade

A teoria da contabilidade institucional sustenta a transição da contabilidade de uma das funções de gestão para um fenômeno mais detalhado na economia e na sociedade. As teorias normativas falham em explicar como a natureza socioeconômica da contabilidade existente evoluiu na prática. Além disso, elas são limitadas a dogmas teóricos (ZHUK *et alii* 2017).

Os pesquisadores que caracterizam a contabilidade como uma prática social e institucional tendem a vê-la de uma perspectiva ampla por meio da adoção da prática em um contexto social e organizacional. A utilização de instrumentos teóricos institucionais permite analisar e classificar a contabilidade não somente na prática para identificar aspectos existentes da realidade ou verdade concreta, mas também como produto das relações sociais (HYK, 2020).

Voltando às concepções iniciais, percebe-se uma consonância da qualidade da governança, práticas de relatórios de sustentabilidade de organizações do setor público e a teoria institucional, pois o setor público busca atender às expectativas dos *stakeholders* e do ambiente institucional em que atua por meio da emissão de relatórios de sustentabilidade. Os relatórios de sustentabilidade são uma ferramenta de comunicação das partes interessadas não apenas para o setor privado, mas também para o setor público. No conteúdo dos relatórios de sustentabilidade, as organizações divulgam como realizam suas atividades cuidando das pessoas e do planeta. Assim, a prática de relatórios de sustentabilidade do setor público é uma indicação de sua sensibilidade para com a sociedade e o planeta. A qualidade institucional do setor público se mostra por meio de relatórios de sustentabilidade e a ligação entre o desempenho da governança e a divulgação da sustentabilidade no domínio do setor público. A divulgação é particularmente importante para a transparência e *accountability* das organizações do setor público em relação aos *stakeholders* (cidadãos, contribuintes, funcionários, eleitores e usuários de serviços públicos) (UYAR, *et alii*, 2022).

A análise das teorias destacadas auxilia no entendimento da adesão das instituições públicas ao novo modelo de prestação de contas no formato de relato integrado. Por se tratar de uma mudança recente algumas instituições necessitam de um prazo maior para se adaptar essa nova realidade.

## **2.4 Disclosure Socioambiental do Setor Público**

Em primeiro lugar, embora a maior parte da literatura se concentre em empresas privadas, pouca atenção é dada ao setor público, apesar de sua importância como regulador, fiscalizador e participante do mercado. O setor público ainda está em um estágio inicial no que diz respeito a relatórios de sustentabilidade. Vários estudiosos pedem mais atenção às práticas de relatórios ambientais na administração pública e organizações sem fins lucrativos (FUSCO e RICCI, 2019; MUSSARI e MONFARDINI, 2010; WILLIAMS *et alii.*, 2011; UYAR, *et alii.*, 2021c).

Perrini (2005), por exemplo, já aponta um panorama da divulgação sobre Responsabilidade Social Corporativa (RSC), assim foi comparando e contrastando práticas de divulgação social corporativa entre as organizações europeias no que diz respeito à quantidade e tipo de informação divulgada. Os modelos de relatórios padrões de responsabilidade social corporativa apresentada na sua pesquisa foram os seguintes: GRI, AA1000, ABI, CSR-SC (*Corporate Social Responsibility A Social Commitment*), *Fondazione Mattei*, GBS (*Gruppo Bilancio Sociale*).

Recentemente, houve um aumento do interesse em relatórios sociais e ambientais, tanto no setor privado quanto no público; entretanto, seu significado e aplicação no setor público são relativamente novos e pouco investigados (MARCUCCHIO e STECCOLINI, 2005; UYAR, KUZHEY e KILIC, 2021; FUSCO e RICCI, 2019).

A respeito do tema Relatórios de sustentabilidade no setor público destacamos três artigos bibliográficos: Cristina Alexandrina Stefanescu (2021), Francesca Manes-Rossi, Giuseppe Nicol e Daniela Argento (2020) e Floriana Fusco e Paolo Ricci (2019). E também podemos destacar a Structured Literature Review (SLR) desenvolvida por Aurelio Tommasetti *et alii* (2020). A análise desses estudos torna-se relevante, pois abrange a percepção de vários autores sobre o estado da arte relacionado ao tema da tese.

Os resultados bibliométricos realizados por Stefanescu (2021) revelaram que a pesquisa neste campo ainda está em um estágio inicial, mostrando uma tendência instável e ligeiramente ascendente. Além disso, a pesquisa de produção científica de um campo

específico é relevante e vantajosa para compreender a evolução da literatura. Esta respondeu bem à necessidade de aumentar a compreensão do papel das instituições públicas no avanço dos relatórios não financeiros e evoluiu com o desenvolvimento contínuo das estruturas voluntárias relacionadas como, por exemplo, o caso do Global Reporting Initiative (GRI) e do Relato Integrado (RI).

Paralelamente a essa situação, Fusco e Ricci (2019) destacam que os relatórios sociais e ambientais no setor público ainda estão no seu estágio inicial. As investigações atuais, embora estejam crescendo lentamente, ainda são reduzidas e restritas. A maioria dos artigos é sobre os motivos pelos quais as organizações públicas relatam o que divulgam e de que forma as divulgações são realizadas. Mas há tantos outros aspectos que precisam ser investigados com mais profundidade ou que exigem validação extra para abrir novos rumos para pesquisas futuras, entre os quais as diferenças entre os modelos de relatórios não financeiros.

Para Manes-Rossi *et alii* (2020) os relatórios não financeiros em organizações do setor público estão se expandindo progressivamente e a literatura mostra que a maioria dos estudos existentes têm se concentrado em relatórios de sustentabilidade em instituições de ensino superior, governos locais e empresas estatais. Além disso, os autores afirmam que as abordagens teóricas e empíricas adicionais devem sustentar as pesquisas futuras. Aliam-se a esse fato as várias áreas que carecem de investigações adicionais e como essas pesquisas podem impactar as organizações do setor público, agências reguladoras, profissionais e acadêmicos.

Ainda no que concerne à literatura de Sustentabilidade, Contabilidade e Relatórios no setor público, Tommasetti *et alii*. (2020) também destacam que o campo é relativamente jovem e, o conhecimento sobre o tema ainda é disperso e carece de uma avaliação abrangente de como a academia o vem desenvolvendo em suas pesquisas.

É interessante ressaltar ainda que embora a contabilidade socioambiental e o relatório de sustentabilidade sejam dois termos distintos, juntos, eles formam um sistema de responsabilidade único, capaz de registrar e comunicar informações sobre o desempenho sustentável das organizações. Assim, o Relatório de Sustentabilidade completa o processo ao formalizar e divulgar as informações sobre o desempenho socioambiental da instituição pública e isso explica por que ambos convergiram para um debate em conjunto na literatura (TOMMASETTI *et alii*, 2020; BIONDI e BRACCI, 2018; FUSCO e RICCI, 2018).

Os autores são unânimes ao afirmar que as pesquisas sobre relatórios de sustentabilidade no setor público estão em fases iniciais e há lacunas a serem preenchidas

(STEFANESCU, 2021; FUSCO e RICCI, 2019; Manes-Rossi *et alii*, 2020; SEPASI *et alii*, 2019; TOMMASETTI *et alii*, 2020). Em face disso, os poucos estudos existentes ainda não conseguiram atender todos os anseios das partes interessadas e diversas são as sugestões de pesquisas futuras. Como afirma Fusco e Ricci (2019) a escassez de artigos teóricos certamente constitui um freio ao pleno desenvolvimento da potencialidade desse campo de pesquisa.

Ao levar em consideração esta perspectiva, é importante situar neste contexto que os relatórios de sustentabilidade evoluíram sob alta pressão institucional, impulsionada tanto pelo desejo de atender à demanda das partes interessadas por maior transparência e responsabilidade quanto pela disposição de atender às suas expectativas de aumentar a legitimidade e a reputação. Além disso, vale a pena destacar que a divulgação ainda é um tema emergente na literatura do setor público abordando relatórios de sustentabilidade (STEFANESCU, 2021).

Segundo Fusco e Ricci (2019), há poucos artigos por dois motivos: 1) porque a peculiaridade do setor público é subestimada; não há, portanto, uma agenda de pesquisa clara e distinta; 2) poucas são as tentativas de fornecer contribuições concretas e práticas.

Como se pode ver, esta área carece de novos trabalhos estruturados com o objetivo de trazer respostas e descortinar o verdadeiro estágio da sustentabilidade na esfera pública.

Os artigos fornecem alguns *insights* sobre possíveis direções de pesquisa e questões gerais associadas à gestão da sustentabilidade para o setor público. No entanto, muitos dos problemas gerais permanecem nebulosos e muitos dos tópicos abordados não foram articulados e respondidos de forma adequada. Destarte, o estágio embrionário da pesquisa em gestão da sustentabilidade na administração pública oferece um potencial para pesquisadores de várias áreas conduzirem pesquisas significativas de natureza teórica, metodológica ou empírica (GUTHRIE *et alii.*, 2010).

A pesquisa de relatório de sustentabilidade no setor público se concentra no domínio de instituições específicas deste setor público e ainda está em um estágio inicial. Por esse motivo, ademais, os pesquisadores observam essa tendência instável de explorar novos trabalhos e aprofundar os estudos existentes. Manes-Rossi *et alii* (2020) afirmam que a investigação de práticas de relatórios voluntários de sustentabilidade no setor público apresenta-se como uma agenda de pesquisa emergente.

A distribuição geográfica da literatura de relatórios de sustentabilidade no setor público destacou os dez principais países que pesquisaram intensamente esse tópico e o número de citação desses trabalhos. Os 10 (dez) países que apresentaram publicações igual

ou superior a dois trabalhos foram: Espanha, Austrália, Itália, Alemanha, Áustria, Nova Zelândia, Romênia, China, Irã e África do Sul (STEFANESCU, 2021). Como podemos observar o Brasil não foi mencionado nesta pesquisa.

Quadro 04 Países com mais produção

| Países    | Artigos | Citação | Média | Países        | Artigos | Citação | Média |
|-----------|---------|---------|-------|---------------|---------|---------|-------|
| Espanha   | 17      | 298     | 17,53 | Nova Zelândia | 3       | 13      | 4,33  |
| Austrália | 14      | 195     | 13,93 | Romênia       | 3       | 8       | 2,67  |
| Itália    | 13      | 116     | 13,93 | China         | 2       | 3       | 1,50  |
| Alemanha  | 4       | 17      | 4,25  | Irã           | 2       | 14      | 7,00  |
| Austria   | 3       | 65      | 21,67 | África do Sul | 2       | 3       | 1,50  |

Fonte: Stefanescu (2021)

A maioria das contribuições da amostra veio da Espanha, Austrália e Itália. Esses acadêmicos não apenas contribuíram significativamente para o tema analisado, como se destacaram em termos de citações. A Espanha apresentou o maior número de artigos da amostra com dezessete artigos, os quais foram citados duzentos e noventa e oito vezes, seguido da Austrália com quatorze artigos e cento e noventa e cinco citações desses trabalhos e em terceiro destaca-se a Itália com treze artigos e cento e dezesseis citações. As universidades mais produtivas da amostra foram: Universidade Granada e Universidade Loyola Andalucia na Espanha com oito autores cada (STEFANESCU, 2021).

Corroborando com o exposto, Fusco e Ricci (2019) também identificaram a Itália, Austrália e Espanha, como países mais representados. Na verdade, não há um alto grau de diversidade no que diz respeito à nacionalidade. Os relatórios de sustentabilidade do setor público estão concentrados em alguns países e entre alguns autores. O campo de pesquisa analisado apresenta-se, portanto, bastante fechado.

Manes-Rossi *et alii* (2020) acreditam que o desempenho da Itália e da Espanha e a ênfase nas pesquisas sobre o tema ocorrem devido à legislação de transparência promulgada em ambos países e devido à pressão das diretrizes nacionais italianas para apoiar o desenvolvimento de relatórios de sustentabilidade no país.

Os autores dominantes que contribuíram para a literatura de relatórios de sustentabilidade no setor público são Andrés Navarro-Galera Navarro Galera e Federica Farneti, respectivamente, representando Espanha e Itália, países já reconhecidos por seu interesse em relatórios não financeiros (STEFANESCU, 2021). Entretanto, na pesquisa de Fusco e Ricci (2019) os autores mais produtivos foram: Federica Farneti, James Guthrie, Nick Sciulli, Sumit Lodhia, Rodrigo Lozano e Benedetta Siboni. A pesquisa realizada na produção desta tese a respeito dos autores mais produtivos identificou os seguintes

pesquisadores: Federica Farneti, James Guthrie, Nick Sciulli, Sumit Lodhia, Rodrigo Lozano, Benedetta Siboni, Francisco José Alcaraz-Quiles, Andrés Navarro-Galera e David Ortiz Rodríguez.

A maioria dos artigos pesquisados por Manes-Rossi *et alii* (2020) trata de instituições de ensino especificamente, com instituições de ensino superior (IES) (29,7%) ou governos locais (LGs) (29,7%), seguidos por empresas estatais (14,3%). Os acadêmicos têm dedicado menos atenção aos formatos de relatórios não financeiros adotados pelos governos centrais e estaduais ou regionais (7,7% no total) e instituições de saúde (apenas 3,3%). Os artigos incluídos no grupo “outras” (5,5%) estão relacionados a diferentes temas e os artigos codificados como “em geral” (9,8%) abordam genericamente formatos de relatórios não financeiros.

Esses estudos cobriram principalmente sustentabilidade e relatórios integrados como tópicos de pesquisa, e a maioria deles enfocou uma faceta específica do setor público como, por exemplo, ensino superior e governo local (STEFANESCU, 2021).

A revista que se destaca em relação à produção de artigos voltados para o tema da amostra foi a Sustainability (STEFANESCU, 2021) seguido da International Journal of Sustainability in Higher Education (MANES-ROSSI *et alii*. (2020). Além disso, entre as cinco principais revistas, há duas de estudos educacionais (*International Journal of Sustainability in Higher Education*), a ética (*Journal of Business Ethics*), que revela a importância da educação superior e das questões éticas na promoção de relatórios de sustentabilidade no setor público. Outro aspecto, não menos relevante, diz respeito à maior parte dos artigos dentro do *dendrogram cluster* - Relatórios Integrados elaborados pela autora estão focados em universidades (STEFANESCU, 2021).

A revista com maior número de artigos relevantes é a IJSHE (International Journal of Sustainability in Higher Education), o que destaca a importância da educação superior na produção de trabalhos nesta área (MANES-ROSSI *et alii.*, 2020).

Fusco e Ricci (2019) destacam que quase todos os estudos empíricos de sua amostra adotam uma abordagem qualitativa 71% e o método mais adotado foi a análise de conteúdo; isso é consistente com a literatura anterior e enfatiza o uso generalizado da análise de conteúdo no campo da contabilidade socioambiental.

Os Relatórios de sustentabilidade do setor público na literatura geralmente é examinado com base em argumentos das seguintes teorias:

- Teoria da legitimidade (Sassen *et alii.*, 2018; Othman, *et alii.*, 2017; Nicolo *et alii.*, 2021; Marasca *et alii.*, 2020; Peña *et alii.*, 2020; Farneti, Guthrie e Canetto,

2019; Alcaraz-Quiles *et alii.*, 2015; Greiling e Grüb, 2014; Lodhia, Jacobs, & Park, 2012; Navarro Galera *et alii.*, 2014; Greco *et alii.*, 2015).

- Teoria dos stakeholders (Sassen *et alii.*, 2018; Peña *et alii.*, 2020; Alcaraz-Quiles *et alii.*, 2015; Greiling e Grüb, 2014; Guenther, Guenther, Schiemann, and Weber, 2016; Navarro Galera *et alii.*, 2014).
- Teoria institucional (Marasca *et alii.*, 2020; Peña *et alii.*, 2020; Mussari e Monfardini, 2010; Greiling *et alii.*, 2015; Joseph & Taplin, 2012).
- Theories of knowledge spillover (Uyar *et alii.* 2021a; Uyar *et alii.* 2021b; Uyar *et alii.* 2021c)
- Stewardship theory (Greiling and Grüb, 2014).
- Theory of accountability (Sciulli, 2011)

A “Theories of knowledge spillover” traz uma abordagem diferenciada, pois consiste no entendimento que: “Os setores públicos em países que compartilham a mesma vizinhança geográfica são afetados pelas práticas de relatórios de sustentabilidade uns dos outros”. Nesse contexto, o efeito de transbordamento geográfico resulta da interação de territórios como países, regiões e continentes. Portanto, o efeito “*spillover*” e o efeito geográfico deve ser considerado na difusão de práticas inovadoras de relatórios de sustentabilidade (UYAR, *et alii.*, 2021b; UYAR, *et alii.*, 2021c).

Outro aspecto refere-se à implementação da prática de relatórios de prática por organizações do setor privado, que aumenta a extensão dessa prática por organizações do setor público por meio do efeito de transbordamento (UYAR, *et alii.*, 2021b; IOANNOU e SERAFEIM, 2017).

Os relatórios de sustentabilidade são uma ferramenta de comunicação das partes interessadas não apenas para o setor privado, mas também para o setor público. No conteúdo dos relatórios de sustentabilidade, as organizações divulgam como realizam suas atividades cuidando das pessoas e do planeta. A divulgação é particularmente importante para a transparência e para responsabilização das organizações do setor público perante contribuintes, servidores, eleitores e usuários do serviço público (UYAR, *et alii.*, 2021c).

As pesquisas anteriores apresentam vários tipos de relatórios não financeiros no setor público que têm a finalidade de divulgar informações a respeito da sustentabilidade como: Sustainability reporting (SR), Popular report (PRs), Integrated Popular Report (IPR), Integrated Reporting (IRs), Balanço Social, GRI e páginas da web ou mídia social,

com o propósito de apresentar níveis adequados de responsabilidades (MANES-ROSSI *et alii*, 2020; MANES-ROSSI *et alii*, 2019; FUSCO e RICCI, 2019).

- Sustainability reporting (SR): Biondi e Bracci, 2018
- Popular Report (PRs): Manes-Rossi *et alii*, 2019; Cohen e Karatzimas, 2015; Cohen *et alii*., 2017; Groff *et alii*.,2017; Biondi e Bracci, 2018; Yusuf *et alii*., 2013; Yusuf e Jordan, 2015; Aversano *et alii*., 2019; Stanley *et alii*., 2008; Biancone *et alii*., 2016a; Biancone *et alii*., 2017
- Integrated Popular Report (IPR): Manes-rossi, 2019; Biancone *et alii*., 2016b
- GRI: Tavares, 2018; Roberto *et alii*., 2020
- Páginas da web ou mídia social: PEÑA e JORGE, 2019; JOSEPH *et alii*., 2014
- Integrated Reporting (IRs): Iacuzzi *et alii*.,2020; Cohen e Karatzimas, 2015; Biondi e Bracci, 2018; Lodhia at al. 2020; Aversano *et alii*., 2019; MANES-ROSSI *et alii*., 2021; Tirado-Valencia, 2020.

Fusco e Ricci, (2019) destacam que o Relatório Integrado pode constituir o próximo passo na evolução do Relatório de Sustentabilidade, portanto, mais do que questionar sobre o futuro da Pesquisa em Contabilidade Socioambiental. A pesquisa sobre a prática em RI ainda estão em um estágio inicial e o seu desenvolvimento vêm como uma resposta à demanda dos *stakeholders*, pois as partes interessadas aguardam que a administração pública cumpra sua obrigação de prestar contas e dar a devida transparência de seus feitos.

Os relatórios de sustentabilidade que utilizam o formato relato integrado ocorrem em diversas entidades como: governo central (CARUANA e GRECH, 2019), conselhos (WILLIAMS e LODHIA, 2021), empresa prestadora de serviços públicos (ARGENTO *et alii*., 2019), entidades sem fins lucrativos (ADAMS e SIMNETT, 2011), Empresas estatais (NICOLÒ, 2020; MONTECALVO *et alii*., 2018), governos locais (MARCUCCHIO e STECCOLINI, 2005; WILLIAMS *et alii*., 2011; GIACOMINI *et alii*, 2018; CHE KU KASSIM, 2019; FARNETI *et alii*, 2019) e universidades (IACUZZI *et alii*. 2020; ADHIKARIPARAJULI *et alii*. 2021).

As pesquisas sobre relatórios de sustentabilidade voltados para as universidades também utilizam o GRI (SEPASI, 2019; FERRERO-FERRERO, 2018) e Sustainability Tracking, Assessment and Rating System – STARS (SASSEN e AZIZI, 2018).

Os estudos sobre relatório de sustentabilidade no setor público apresentaram um crescimento significativo nos últimos anos. Pode-se notar uma mudança no interesse dos pesquisadores entre GRI e IR como uma estrutura para relatórios de sustentabilidade. A

adoção dos ODS e a transposição nacional da Diretiva 95/2014 / União Europeia têm contribuído para o avanço da divulgação dos relatórios de sustentabilidade no setor público. E ao considerar essa perspectiva, é importante enfatizar que as pesquisas estão oscilando na sua maioria entre governos locais e universidades (STEFANESCU, 2021).

Autores descrevem as motivações que levam as organizações do setor público a adotar relatórios de sustentabilidade, dentre elas pode-se descrever:

- Gerencialismo no setor público foi um dos principais efeitos do longo período de reforma, devido ao seu suposto potencial de aumentar a eficiência e o desempenho (MUSSARI e MONFARDINI, 2010).
- TI pode funcionar justificando o uso crescente de relatórios sociais (MUSSARI e MONFARDINI, 2010).
- Mudanças nas necessidades de informação das partes interessadas (MUSSARI e MONFARDINI, 2010).
- Relatórios de sustentabilidade de outros setores têm uma influência significativa nas práticas de relatórios de sustentabilidade do setor público (UYAR, *et alii.* 2021b).
- Sinalizar um maior nível de eficiência e comportamento socialmente responsável (MUSSARI e MONFARDINI, 2010).
- Países que compartilham a mesma vizinhança geográfica são afetados pelas práticas de relatórios de sustentabilidade uns dos outros. A adesão de uma estrutura de relatórios em um determinado país pode ser influenciada pela adoção dessa estrutura pelos países vizinhos (UYAR, *et alii.* 2021b).
- A lei é, obviamente, a ferramenta mais poderosa e eficaz, uma vez que pode impor o cumprimento (MUSSARI e MONFARDINI, 2010).

O Parlamento Europeu reconheceu a importância da divulgação de informações não financeiras contribuindo para a medição, acompanhamento, desempenho das empresas, seu impacto na sociedade e identificação dos riscos, ampliando, assim, a confiança dos investidores e dos consumidores. Realmente, a divulgação de informações não financeiras é imprescindível na gestão da transformação para uma economia global sustentável, combinando a rentabilidade com a justiça social e a preservação do ambiente (STEFANESCU, 2021).

Neste contexto, a Diretiva 2014 / 95 União Europeia - UE exige que os órgãos públicos publiquem informações ambientais, sociais e econômicas (UE 2014). Além disso,

a União Europeia exige que as administrações públicas incorporem o princípio da sustentabilidade nas suas ações. Em resposta, vários países membros começaram a implementar práticas de sustentabilidade em seus territórios e muitos órgãos governamentais estão aumentando a quantidade de informações socioambientais incluídas em seus relatórios anuais, pois este relatório é perfeitamente aplicável às administrações públicas (ALCARAZ-QUILES *et alii.*, 2020; MONTESINOS e BRUSCA, 2019).

Manes-Rossi *et alii* (2020) identificaram nas suas pesquisas que a causa do grande número de relatórios não financeiros de organizações do setor público, localizados na Europa e no Reino Unido pode ser consequência da Diretiva Europeia 95/2014, que pede a todas as grandes entidades que forneçam informações não financeiras adicionais em seus relatórios.

Os relatórios de sustentabilidade das instituições públicas europeias têm maior potencial de divulgação devido à instrução oficial da União Europeia, a diretiva UE 2014/95. As maiores organizações europeias precisam ser transparentes em relação às suas informações não financeiras, pois há uma grande necessidade de regulamentação prescrita. Assim, são incentivados novos estudos que abordem esta Diretiva, a primeira regulamentação obrigatória de divulgação de informação não financeira (STEFANESCU, 2021).

No Brasil, o Tribunal de Contas da União (TCU) determina que as prestações de contas sejam por meio de Relato Integrado. A União Europeia por meio da Diretriz 95/2014 UE requer que as empresas de todos os setores para um nível equiparável em todos os Estados-Membros implantem um esforço contínuo de melhorias adicionais da transparência da informação não financeira das empresas. Desta forma, há necessidade de melhorar a divulgação, por parte das empresas, de informações sociais e ambientais. A responsabilidade social das empresas é definida por esta legislação como o comportamento responsável, transparente e sustentável, logo, consiste na promoção dos interesses da sociedade com ações sustentáveis e inclusivas.

A União Europeia destaca que os relatos não financeiros atendam a relevância, consistência, coerência e a comparabilidade das informações. Deve-se salientar que esta demonstração trará a exposição dos resultados alcançados, as medidas implantadas e os riscos inerentes à atividade e esta demonstração será incluída no relatório anual de gestão da empresa. Em termos das estruturas abordadas, embora os padrões GRI tenham ganhado relevância como diretrizes adequadas no apoio à divulgação de sustentabilidade de instituições interessadas em aumentar a responsabilidade e a transparência. Sabe-se, por

outro lado, que o Relato Integrado parece fornecer divulgações mais equilibradas dos aspectos materiais da sustentabilidade na tendência de pesquisa sobre a Diretiva 2014/95/EU, pois havia uma grande necessidade de regulamentação obrigatória (STEFANESCU, 2021)

No caso do Brasil há Decisões Normativas do TCU que dispõem acerca das prestações de contas anuais da Administração Pública Federal. Como esta pesquisa está investigando os relatórios de gestão do ano de 2019, as decisões normativas são: DECISÃO NORMATIVA-TCU Nº 178, de 23 de outubro de 2019 e DECISÃO NORMATIVA - TCU Nº 183, de 25 de março de 2020.

A Decisão Normativa TCU 178/2019 mantém, para a estrutura do Relatório de Gestão, o modelo da Estrutura Internacional para Relato Integrado (EIRI), desenvolvido pelo Conselho Internacional para Relato Integrado (International Integrated Reporting Council ). Além disso, a Decisão Normativa continua a evolução do processo de prestação de contas, de modo a torná-lo cada vez mais útil para a sociedade, os gestores e os órgãos de controle (BRASIL,2019, p.05).

Essas Decisões Normativas dispõem acerca das prestações de contas anuais da Administração Pública Federal. Os responsáveis pelas unidades prestadoras de contas (UPCs) elaboram suas prestações de contas por meio de relatórios de gestão (RGs) no formato de relatório integrado. O Relatório de Gestão (RG) é a “peça central da prestação de contas que os responsáveis pela gestão de recursos públicos devem realizar a cada exercício”. A finalidade do RG é oferecer uma visão clara para os stakeholders sobre como, a governança, a estratégia, os resultados e as perspectivas da entidade, no contexto de seu ambiente externo, levam à geração de valor público em curto, médio e longo prazo, além de demonstrar e justificar os resultados alcançados em face dos objetivos estratégicos (BRASIL, 2019 p. 05).

Dessa forma, a importância dos relatórios do governo sobre aspectos sociais e ambientais é fortemente reconhecida em alguns órgãos públicos que usam a web para divulgá-los para fins públicos. No entanto, pode ser considerado mais útil que essas informações sejam apresentadas conjuntamente em um relatório que, quando no modelo de relato integrado, torna-se uma boa opção em comparação ao modelo tradicional, com foco na informação financeira e na fragmentação da informação em diversas categorias de relatórios, como financeiros, sociais e ambientais. Mas, além de agregar todas as informações relevantes em um único relatório, a informação integrada visa a introduzir uma mudança na cultura organizacional, de forma que o eixo central da estratégia corporativa seja o processo de criação de valor, assim como a utilização da informação

estratégica (econômica, social e ambiental) na tomada de decisão e no fortalecimento das relações com os diferentes stakeholders (MONTESINOS e BRUSCA, 2019).

Dentro desse contexto, Souza e Panhoca (2011) discutem o estado da arte do Relato Integrado nas entidades públicas no Brasil e revelam a necessidade de aumento de pesquisas sobre relatórios de sustentáveis fazendo uso de novas perspectivas, entendimentos, concepções, com a utilização de estudos críticos, propostas de novas normativas que projetem desenvolver adaptações ao Relato Integrado aplicável às instituições públicas, inclusive na apreciação de novas propostas de estrutura conceitual.

Este entendimento da necessidade de novas pesquisas sobre Relato Integrado no setor público vai ao encontro da proposta desta tese, pois a implantação do conceito de pensamento integrado requer um grande esforço das organizações e o desenvolvimento de pesquisas aprofundadas sobre o tema.

No entanto, “não está claro que a adoção do IR mudou o discurso hegemônico de sustentabilidade financeira nos artigos revisados”. Há lacunas a serem preenchidas, pois, se trata de estudos que estão em sua fase inicial e requer novas pesquisas sobre este tema emergente na literatura do setor público (SOUZA E PANHOCA, 2011. p.169).

A análise das revisões da literatura nos proporcionou conhecer o estado da arte na visão de diferentes autores. Efetivamente, a pesquisa neste campo ainda está em um estágio inicial, pois revisões recentes apontam esse cenário de pesquisa com crescimento lento e direcionado para relatórios de sustentabilidade em instituições de ensino superior, governos locais e empresas estatais. O estudo das teorias, tipos de relatórios, autores relevantes e periódicos com o maior número de publicações nas pesquisas de sustentabilidade no setor público torna-se pertinente para iniciar o entendimento desse campo ainda pouco explorado.

#### **2.4.1 Programa do Ministério do Meio Ambiente de Responsabilidade Socioambiental - RESSOA**

A Agenda Ambiental na Administração Pública (A3P) foi criada em 1999 como uma proposta do Ministério do Meio Ambiente que procurava a revisão dos padrões de produção e consumo e a aplicação de novos padrões de sustentabilidade ambiental nas instituições da administração pública brasileira.

Em 2001 foi desenvolvido o Programa Agenda Ambiental na Administração Pública, cuja finalidade era sensibilizar os gestores para a relevância das questões ambientais no setor público, estimulando-os e encorajando-os a incorporar princípios e

critérios de gestão ambiental em suas atividades rotineiras. Em 2002, a A3P foi reconhecida pela *United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization* (UNESCO) devido à relevância do trabalho desempenhado e dos resultados efetivos obtidos ao longo do seu desenvolvimento, ganhando o prêmio “O melhor dos exemplos” na categoria Meio Ambiente (MMA, 2009).

A A3P é uma atividade voluntária, recomendada pelo Ministério do Meio Ambiente - MMA, em resposta ao entendimento de que o governo federal tem papel estratégico na revisão dos padrões de produção e consumo e na adoção de um novo material de referência para a busca da sustentabilidade socioambiental, para incentivar a adoção de tecnologias mais eficientes, para economizar matéria-prima e motivar o reaproveitamento de insumos.

É uma iniciativa que requer a participação individual e coletiva, baseada no compromisso individual e na vontade de integrar os conceitos preconizados pela Agenda, para mudar hábitos e melhorar a cultura institucional. A principal ferramenta para institucionalizá-la é o Termo de Adesão, que é firmado entre os órgãos e entidades interessadas e o MMA.

O A3P é dirigido à Administração Pública, por ser grande consumidora, usuária e produtora de recursos naturais, devido à enorme necessidade diária de serviços e apoio à comunidade. Ao mesmo tempo, esta agenda tem um papel estratégico e fundamental na promoção e valorização de novos modos de produção e consumo, devendo ser um exemplo para minimizar os impactos negativos na sociedade e no meio ambiente gerados pelas suas atividades, isto é, torna-se um exemplo na redução de impactos socioambientais negativos gerados pela sua atividade (HÜLLER, 2010).

A A3P é um programa do ministério do meio ambiente formado como resposta à necessidade de enfrentamento dos problemas e questões ambientais. A proposta da A3P é moldar uma cultura de responsabilidade sócio ambiental na administração pública que possa ser aplicada nos três poderes e esferas de governo.

O programa A3P é voltado para órgãos públicos em três níveis: federal, estadual e municipal, para os três poderes da República: executivo, legislativo e judicial. Este é um programa voluntário - não há regras ou penalidades para quem não segue as diretrizes do programa. Convém salientar que o respeito à Agenda está aumentando por dois motivos segundo afirmação do Ministério do Meio Ambiente (2020): 1. Adotar uma agenda ambiental no órgão é uma exigência dos tempos modernos, quando a população do planeta se vê diante de uma crise provocada pelas mudanças climáticas e o aquecimento global, isto é, deve-se fazer uso racional dos recursos naturais. 2. A sociedade exige das

administrações públicas a implementação de atividades baseadas em princípios para a sustentabilidade planetária, que são as diretrizes do A3P

A Administração Pública constantemente por meio de licitações realiza aquisição de bens e serviços. Essas aquisições podem ter impacto no meio ambiente caso não atendam aos padrões de sustentabilidades. O programa visa a estabelecer um processo de construção de uma nova cultura institucional na Administração Pública, no sentido da introdução de técnicas de educação ambiental com o objetivo de sensibilizar a população para a otimização dos recursos públicos no combate ao desperdício e na pesquisa de melhor qualidade no local de trabalho (HÜLLER, 2010).

Em 1992, no Rio de Janeiro, as Nações Unidas organizaram a Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento (UNCED). Esta ficou mais conhecida pelo nome de Rio 92, em referência à cidade em que estava localizado e também à “Cúpula da Terra” pelos arranjos feitos para garantir a mediação entre os chefes de estado presentes. Cento e setenta e nove países da Rio 92 aceitaram e assinaram a Agenda 21 Global, um programa de ação fundamentado em documentos com 40 capítulos, sendo um esforço mais abrangente de todos os tempos para promover, em escala global, um novo modelo de desenvolvimento denominado “Desenvolvimento Sustentável”. O termo “Agenda 21” é usado para significar o desejo de mudar para um novo modelo de desenvolvimento para o século XXI. A3P é um desdobramento da Agenda 21.

Os principais fundamentos legais pertinentes ao meio ambiente são os seguintes:

Quadro 05: Principais fundamentos legais sobre o meio ambiente

| Ano  | Número           | Atribuição  | Status                                |
|------|------------------|---|---------------------------------------|
| 1934 | Decreto nº23.793 | Código florestal. Obrigava os donos de terras a manterem 25% da área de seus imóveis com a cobertura de mata original. Porém, não havia qualquer orientação sobre em qual parte das terras (margens dos rios ou outras) a floresta deveria ser -preservada. | Revogado pela Lei 4.771, de 1965.     |
| 1965 | Lei nº 4.771     | Tratava a proteção de florestas nativas e a definição das áreas de preservação permanente com a obrigatoriedade de conservação.   | Revogada pela Lei nº 12.651, de 2012. |
| 1979 | Lei nº 6.766     | Dispõe sobre o Parcelamento do Solo Urbano não permitido o parcelamento do solo em áreas de preservação ecológica ou naquelas onde a poluição impeça condições sanitárias suportáveis, até a sua correção.  | Em vigor                              |
| 1981 | Lei nº 6.938     | Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação.  | Em vigor                              |

|      |                  |  |          |
|------|------------------|--|----------|
| 1985 | Lei nº 7.347     | Disciplina a ação civil pública de responsabilidade por danos causados ao meio-ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico.   | Em vigor |
| 1997 | Lei nº 9.433     | Institui a Política Nacional de Recursos Hídricos  | Em vigor |
| 1998 | Lei nº 9.605     | Dispõe sobre as sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente   | Em vigor |
| 2006 | Lei nº 11.284    | Dispõe sobre a gestão de florestas públicas para a produção sustentável  | Em vigor |
| 2010 | Lei nº 12.305    | Institui a Política Nacional de Resíduos Sólidos; altera a Lei no 9.605.   | Em vigor |
| 2012 | Lei nº 12.651    | Dispõe sobre a proteção da vegetação nativa  | Em vigor |
| 2012 | Decreto Nº 7.746 | Regulamenta o art. 3º da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, para estabelecer critérios e práticas para a promoção do desenvolvimento nacional sustentável nas contratações realizadas pela administração pública federal direta, autárquica e fundacional e pelas empresas estatais dependentes, e institui a Comissão Interministerial de Sustentabilidade na Administração Pública - CISAP.   | Em vigor |
| 2017 | Decreto Nº 9.178 | Altera o Decreto nº 7.746, de 5 de junho de 2012, que regulamenta o art. 3º da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, para estabelecer critérios, práticas e diretrizes para a promoção do desenvolvimento nacional sustentável nas contratações realizadas pela administração pública federal direta, autárquica e fundacional e pelas empresas estatais dependentes, e institui a Comissão Interministerial de Sustentabilidade na Administração Pública - CISAP. | Em vigor |

Fonte: Autoras, a partir dos dados da pesquisa 2019

A Administração Pública federal direta, autárquica e fundacional e as empresas estatais dependentes são obrigadas a elaborar e implementar planos de gestão logística sustentável, de acordo com o ato editado pela Secretaria de Gestão do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Deve, no mínimo, proporcionar: atualização do inventário de bens e materiais da agência e a identificação de bens e materiais semelhantes que tenham um impacto menor no meio ambiente para reposição; Além disso, devem conter propostas práticas sustentáveis e uma racionalização do uso de materiais e serviços; responsabilidades, metodologia de implementação e avaliação do plano; ações de divulgação, sensibilização e formação.

O grande desafio é transformar o mero discurso teórico e a concretização de boas intenções em um compromisso firme, pois a aplicação dos princípios da sustentabilidade na gestão pública exige mudanças de atitudes e práticas. Para que isso aconteça, é

necessário cooperar e trabalhar em conjunto para minimizar os impactos socioambientais decorrentes das ações cotidianas relacionadas à Administração Pública. (MMA, 2009).

A Instrução normativa nº 10, de 12 de novembro de 2012 estabelece regras para elaboração dos Planos de Gestão de Logística Sustentável (PLS) de que trata o artigo 16, do Decreto nº 7.746 / 2012 e estabelece as regras para elaboração dos Planos de Gestão de Logística Sustentável - PLS, na Administração Pública Federal direta, fundacional, autárquica e nas empresas estatais dependentes no Brasil.

A Instrução Normativa nº 10 permitiu que as entidades elaborassem os PLS seguindo as seguintes iniciativas: Programa de Eficiência do Gasto Público - PEG, elaborado no âmbito da Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão - SOF/MP; Programa Nacional de Conservação de Energia Elétrica - Procel, coordenado pela Secretaria de Planejamento e Desenvolvimento Energético do Ministério de Minas e Energia - SPE/MME; Agenda Ambiental na Administração Pública - A3P, coordenado pela Secretaria de Articulação Institucional e Cidadania Ambiental do Ministério do Meio Ambiente - Saic/MMA; Coleta Seletiva Solidária, desenvolvida no âmbito da Secretaria-Executiva do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome - SE/MDS; Projeto Esplanada Sustentável - PES, coordenado pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, por meio da SOF/MP, em articulação com o MMA, MME e MDS; e Contratações Públicas Sustentáveis - CPS, coordenada pelo órgão central do Sistema de Serviços Gerais - SISG, na forma da Instrução Normativa nº 1, de 19 de janeiro de 2010, da Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação - SLTI/MP.

No entanto, a principal razão para a ineficácia dos instrumentos da política ambiental brasileira, embora aparentemente inconsistentes, é o fato de que os próprios problemas e necessidades ambientais são, em sua maioria, completamente ignorados, bem como seus benefícios e resultados nos diferentes níveis de gestão. Para efeito de legislação ambiental, por meio da utilização dos instrumentos da Política Nacional do Meio Ambiente, é necessária mais do que a padronização dos canais de comando e controle. Outras políticas públicas mais amplas e participativas são necessárias para sensibilizar e popularizar o tema. Estas práticas mostram, de forma metódica e precisa, a importância das políticas de educação e investimento voltadas para a sustentabilidade, mudando hábitos de consumo e reavaliando estilos de vida (BARROS, 2012).

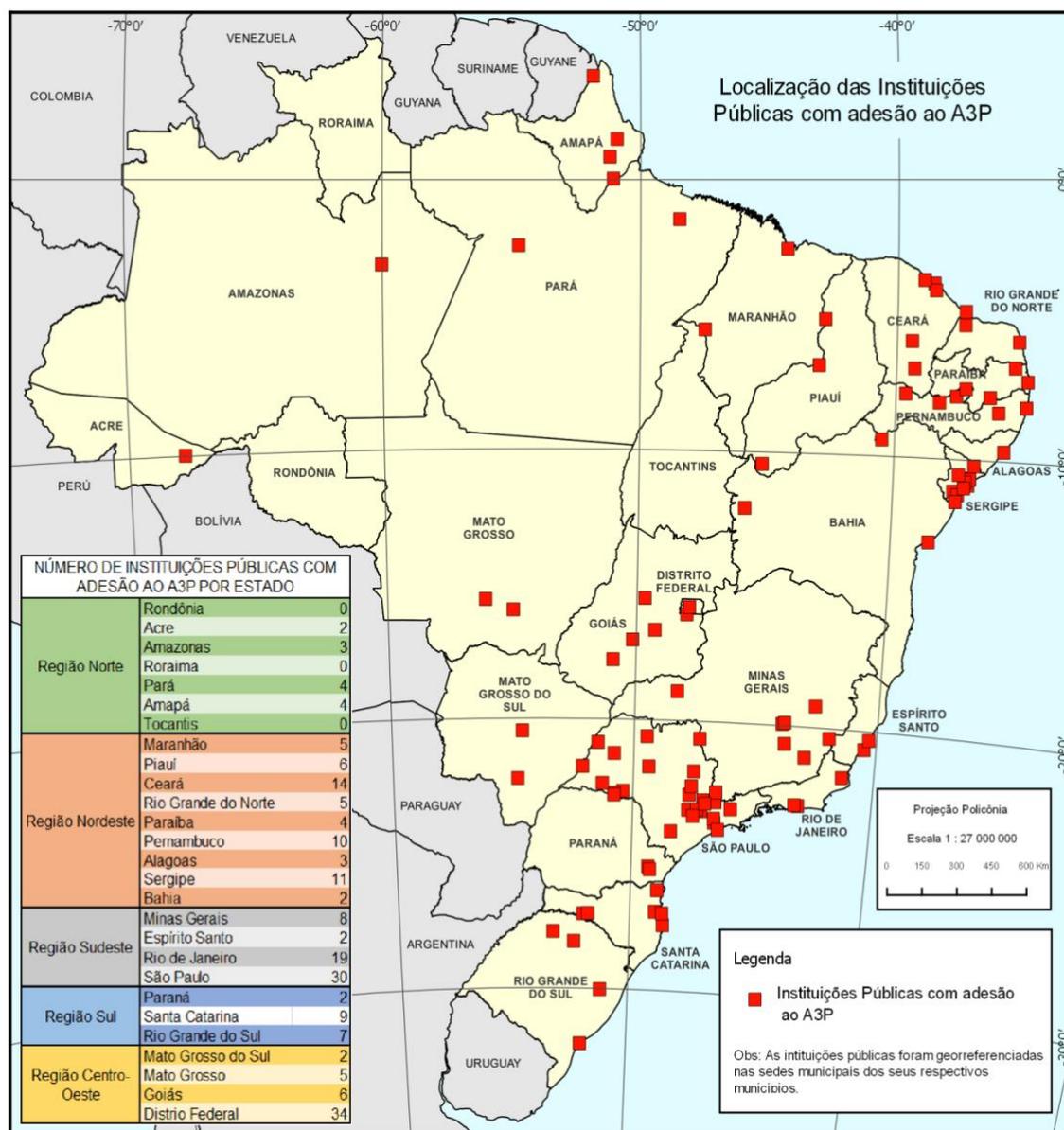
A proposta da A3P é formar uma cultura de responsabilidade socioambiental na administração pública e, para tanto, é organizada em seis eixos temáticos preferenciais justificados pela política dos 5 R's: Repensar, Reduzir, Reaproveitar, Reciclar e Recusar o

consumo de produtos que gerem impactos socioambientais significativos. Os eixos temáticos são classificados em:

- Uso racional dos recursos naturais e bens públicos;
- Gestão adequada dos resíduos gerados;
- Qualidade de vida no ambiente de trabalho;
- Sensibilização e capacitação dos servidores;
- Compras públicas sustentáveis;
- Construções sustentáveis.

Atualmente a A3P está distribuída conforme o mapa abaixo (Figura 1), o qual nos permite visualizar a distribuição do programa no território nacional. A região nordeste se destaca com a presença do A3P em 60 instituições, seguida da região sudeste com 59 termos de adesão. A região Centro-Oeste possui um total de 47, entretanto 34 se concentram no Distrito Federal. A região Sul totalizou 18 e com o menor número a Região Norte com 13 adesões. Cabe destacar que apenas na Região Norte há casos de Estados sem nenhuma adesão vigente, no caso de Rondônia, Roraima e Tocantins.

Figura 01: Localização das Instituições Públicas com Adeção ao A3P



Fonte: Autora, 2019

Em 2011 o Tribunal de Contas da União iniciou uma auditoria que culminou no Acórdão 1752 que, dentre outras recomendações para a A3P, foi de encontro ao que estava em proposição para monitoramento dos Termos de Adesão à A3P. Posteriormente, em um dos acompanhamentos sobre o cumprimento do Acórdão, o TCU ressaltou a inserção no Plano Diretor de Tecnologia da Informação do MMA, em 2014, o desenvolvimento do que se tornaria o RESSOA hoje. O Ressoa é um sistema on-line de monitoramento das atividades de sustentabilidade nos órgãos. A oficialização da A3P entre o MMA e o órgão interessado se dá por meio do Termo de Adesão, que é, basicamente, um acordo de cooperação técnica entre os entes que possuem Termo de Adesão.

Uma das formas de monitorar e acompanhar as instituições com Termo de Adesão formalizado se dava pelo recebimento de relatórios de monitoramento. Mesmo que os documentos fossem enviados ao parceiro de forma padronizada, voltavam para a Equipe A3P os mais diversos tipos de arquivos e formatações distintas, o que dificultava a comparação entre os relatórios e comprometia o processo. Elencou-se, portanto, como prioridade, a necessidade de se padronizar o recebimento destes relatórios de monitoramento.

É importante frisar que o Termo de Adesão à A3P teve vários signatários do MMA desde sua concepção em 2005. O RESSOA foi lançado em meados de 2015, porém foi retirado do ar logo em seguida por conter inconsistências na parte de Transporte Aéreo, o que impedia a consolidação dos dados ao MMA. Após correções e melhorias, o sistema foi lançado em 2016 e começou a receber os dados dos parceiros.

O sistema atingiu, portanto, a padronização dos dados e se tornou a ferramenta padrão para a autorização do selo de monitoramento da A3P. Este selo é concedido anualmente aos órgãos e instituições com Termo de Adesão à A3P formalizado e que preenchem, até 31 de março do ano subsequente àquele monitorado, os dados de 11 indicadores, quais sejam: Eficiência energética; Água; Copos Descartáveis; Papel; Transporte aéreo; Transporte terrestre; Resíduos produzidos; Resíduos destinados; Contratações sustentáveis; Qualidade de vida no ambiente de trabalho; Sensibilização e capacitação.

Cumprir informar, finalmente, que foram concedidos os seguintes quantitativos de selos ao longo dos últimos três anos: dois selos em 2017 relativos ao preenchimento de 2016; cinco selos em 2018 relativos ao preenchimento de 2017; 18 selos em 2019 relativos ao preenchimento de 2018.

As instituições que formalizam a parceria com o MMA por meio do Termo de Adesão recebem assistência técnica para a implementação e operacionalização da agenda. Os participantes do A3P estão sujeitos aos seguintes objetivos: fomentar a reflexão sobre as questões sociais e ambientais dentro da organização; estimular a adoção de atitudes e procedimentos que levem ao uso racional dos recursos naturais e bens públicos, de forma a maximizar a eficiência dos serviços prestados; garantir a gestão integrada dos resíduos pós-consumo, incluindo sua destinação ambientalmente correta; e melhorar a qualidade do ambiente de trabalho. Essas instituições foram convidadas a desenvolver um subprograma de formação de “servidores de educação socioambiental” comprometidos com a adesão aos princípios da responsabilidade social ambiental e a efetiva implantação do A3P.

### **A3P no período 1999 – 2009**

Além dos fatores sociais ligados à conservação do meio ambiente e à saúde das populações, há também os impactos do uso mais eficiente dos recursos públicos, uma vez que a eficiência ecológica depende da racionalidade das decisões, com base na análise custo-benefício das medidas tomadas. Portanto, a A3P deseja atuar de acordo com os requisitos legais ambientais, evitando os custos potenciais de reparação de danos ambientais. Para que as mudanças desejadas por esta Agenda na cultura institucional tenham efeito, a participação do próprio funcionário e de suas lideranças é decisiva. Caso contrário, a Agenda será mais um programa de governo que não garante continuidade (BARATA *et alii*, 2007).

A criação da Agenda Ambiental na Administração Pública (A3P), que visa a estabelecer uma nova cultura institucional, mobilizar servidores para otimizar recursos, combater o desperdício e buscar obras de melhor qualidade ambiental. É claro que para o sucesso e eficácia da agenda, o nível de envolvimento do empregado e de seu gestor será decisivo. (BARATA *et alii*, 2007).

### **A3P no período 2010 – 2015**

Araújo *et alii* (2015) analisaram 49 organizações e verificaram que a instituição das A3P ocorre via capacitação dos servidores e público interno, sem requerer investimentos econômicos significativos. Isso revela para os autores uma fragilidade para a manutenção dos programas e projetos investigados. A maioria dos resultados baseados em educação ambiental tende a se perder facilmente quando não são continuamente reforçados. Pequenos investimentos não significam perda significativa se os resultados não forem sustentados. Resta, portanto, que a A3P se lance ao desafio de prestar e impulsionar a inserção da responsabilidade socioambiental nas tarefas estratégicas e no planejamento de longo prazo das instituições da administração pública.

Santos *et alii* (2012) identificaram que há necessidade de se implementar a Agenda Ambiental na Administração Pública, considerando que a maioria dos servidores pesquisados desconhecem as práticas sugeridas por essa Agenda. A adoção dessas práticas visa, portanto, a oferecer uma melhor qualidade de vida no trabalho e minimizar os danos ao meio ambiente ao servidor. Com efeito, é imprescindível que o A3P seja considerado prioritário e por isso é necessário desenvolver um trabalho que incida sobre esta temática, com uma visão do ambiente, dos resíduos, com o reaproveitamento das matérias-primas.

Castro *et alii* (2012) informaram que foi realizado um levantamento sobre sustentabilidade junto aos funcionários do Instituto Federal de Educação, Ciência e

Tecnologia do Maranhão, Campus Açailândia (IFMA) e Os autores descobriram que, embora o A3P ainda esteja nos estágios iniciais de implementação e não tenha sido totalmente finalizado, ações sustentáveis foram tomadas, resultando em mudanças significativas na geração de resíduos, bem como reforço da ideia de um comportamento mais sustentável por parte da comunidade escolar. Há, portanto, mudanças de comportamento, o que confere reconhecimento social à instituição.

### **A3P no período 2016 – 2019**

Batista *et alii* (2019) fizeram um levantamento da evolução das adesões de órgãos públicos a A3P, em especial as IFES e concluíram que o tema é incipiente e de grande relevância. Com isso, busca-se conhecer o nível de aceitação de práticas sustentáveis por esses órgãos, para assim inferir se a preocupação com o pensamento sustentável. Para os autores a gestão pública deve induzir a mobilização da sociedade para implantação do desenvolvimento sustentável, adotando atitudes mais otimistas em relação ao uso sustentável, utilizando a educação, sobretudo através das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) como instrumento de esclarecimento e publicidades favoráveis de produtos e serviços prestados, de modo a promover tecnologias ambientalmente saudáveis de produção e consumo, incorporados à justiça social, em constante harmonia e equilíbrio com os processos ecológicos e com a sua conservação.

Para Arruda *et alii* (2017), a agenda ambiental na administração pública surge como uma das principais estratégias do Governo Federal do Brasil para integrar critérios de sustentabilidade às suas atividades. O programa A3P é uma importante ferramenta estratégica para a implementação de políticas públicas socioambientais, embora haja muitos desafios para ampliar sua usabilidade, visto que existe o viés dos modelos de gestão no Brasil.

Viegas *et alii* (2016) analisaram as ações do órgão federal de ensino superior IFES em relação às diretrizes da agenda ambiental na administração pública A3P. Os resultados mostram que a adequação do IFES para A3P está em parte relacionada principalmente à destinação de resíduos, uso de recursos naturais e comércio sustentável. Identificou-se maior alinhamento entre as diretrizes do A3P e as ações do IFES estudadas nas ações que refletem a qualidade de vida dos prestadores de serviços no ambiente de trabalho. Quanto à percepção dos gestores em relação à gestão e à responsabilidade socioambiental da instituição, é consenso entre os gestores que a Academia carece de programas de conscientização pública para advertir não só essas pessoas, mas a comunidade interna sobre as questões ambientais.

Araújo *et alii* (2017) destacam a importância de definir uma Política Ambiental de Sustentabilidade para a IFES. A mesma deve abraçar a estrutura multicampi e envolver todos os setores e atividades da instituição (ensino, pesquisa, extensão e administrativa operacional), formando a base do planejamento estratégico da instituição em relação às questões de sustentabilidade. Também se faz necessário constituir uma comissão que tenha como missão o desenvolvimento e implantação de um Plano de Gestão Socioambiental, seja aderindo à A3P ou, de forma mais ampla, a um Plano de Gestão e Logística Sustentável.

As pesquisas realizadas entre 1999, ano de criação da A3P, até a data deste trabalho (2019) apresentam uma preocupação com a continuidade do programa. As IFES como multiplicadores de práticas de responsabilidade socioambientais, favorecem a compreensão das novas práticas no uso de bens e serviços, disseminando mudanças comportamentais. Aldrich e Fiol (1994) abordaram a teoria da legitimidade e detalharam sua aplicação. A respeito da legitimidade cognitiva, os autores afirmaram que as organizações desfrutam de um enorme benefício através da difusão institucionalizada do conhecimento sobre suas atividades. Dessa forma, as empresas que criam vínculos com o estabelecido universitário ganharão legitimidade cognitiva mais rapidamente do que as demais empresas.

O termo de adesão é claro ao afirmar que o Ministério do Meio Ambiente auxiliará a instituição na promoção de ações educativas visando a: melhorar a qualidade do meio ambiente em todos os locais de trabalho, sensibilizar colaboradores, estagiários e terceiros para a importância da preservação do meio ambiente e responsabilizar-se pela correta utilização dos bens e serviços da administração pública. Todavia, segundo a teoria da legitimidade, a divulgação dessas ações junto à sociedade em geral traz benefício para a instituição. Por isso a importância da transparência desses trabalhos nos seus websites.

Assim, podemos determinar o efeito do controle social sobre o cumprimento integral das políticas públicas voltadas para a responsabilidade social corporativa no setor público.

As instituições e organizações influenciam as corporações restringindo seu comportamento - isto é, desencorajando-as através de regras e sanções negativas ou punições por agirem de formas socialmente irresponsáveis. Sabemos, no entanto, que as instituições podem permitir e restringir a ação. Instituições podem atrair atores para se comportarem de certas maneiras através do uso de incentivos mais positivos, recompensas, e outros mecanismos (CAMPBELL, 2007). O Prêmio Melhores Práticas e o selo verde

ofertado pelo Ministério do Meio Ambiente pode ser um exemplo de incentivo e recompensa pelas melhores ações de sustentabilidade para a gestão pública.

As pesquisas anteriores sobre o A3P (BARATA *et alii*, 2007; ARAÚJO *et alii*, 2015; SANTOS *et alii*, 2012; CASTRO *et alii*, 2012; BATISTA *et alii*, 2019; ARRUDA *et alii*, 2017; VIEGAS *et alii*, 2016) destacam que as mudanças desejadas na cultura institucional são eficazes quando a participação dos servidores e de suas lideranças for expressiva. De outra forma, a Agência será mais um programa de governo que não assegura e nem garante a continuidade das atividades propostas. O nível de envolvimento da equipe e do gestor será decisivo nesse processo de mudança, pois a maioria dos resultados baseados em educação socioambiental tende a se enfraquecer quando não estão consolidados. Nesse sentido, a gestão pública deve induzir a mobilização dos servidores e da sociedade para implantação do desenvolvimento sustentável.

#### **2.4.2 Relato Integrado no Setor Público**

Em 02 de agosto de 2010, Charles Philip Arthur George, Príncipe de Gales, o filho mais velho da Rainha Elizabeth II do Reino Unido, convocou uma reunião de investidores, reguladores, normatizadores, empresas, órgãos de contabilidade, ONGs e representantes da ONU, incluindo o Projeto “A4S” (*Prince’s Accounting for Sustainability Project*), o Projeto de Contabilidade do Príncipe para Sustentabilidade, Federação Internacional de Contadores (IFAC) e a Iniciativa de Relatórios Globais (GRI), para estabelecer o *International Integrated Reporting Committee* (IIRC). Em novembro de 2011, o Comitê passou a se chamar *International Integrated Reporting Council*.

O *International Integrated Reporting Council* (IIRC) lançou seu *International <IR> Framework* em 9 de dezembro de 2013. O lançamento do *framework* representou um marco na evolução dos relatórios corporativos.

*O International Integrated Reporting Council* (IIRC) é uma coalizão global de reguladores, investidores, empresas, normatizadores, profissionais de contabilidade, academia e ONGs. Juntos, esta coalizão compartilha a visão de que a comunicação sobre a criação, preservação ou erosão de valor é o próximo passo na evolução dos relatórios corporativos (IIRC, 2021 p. 1).

Um relato integrado é um documento conciso sobre a estratégia, governança, desempenho e perspectivas de uma organização. Este relatório deve proporcionar uma visão da estratégia corporativa e a sua relação com a capacidade de criação de valor da organização no curto, médio e longo prazo, bem como sua utilização, impacto no capital e a apresentação de sua imagem holística da combinação, interrelação e dependências entre

os fatores que afetam a capacidade de uma organização de criar valor ao longo do tempo (IIRC, 2021; KASSAI *et alii*, 2019; OT CPC 09, 2021).

O relato integrado é uma comunicação concisa sobre como a estratégia, a governança, o desempenho e as perspectivas de uma organização, no contexto do seu ambiente externo, conduzem à criação de valor a curto, médio e longo prazo. Para alguns casos, principalmente aqueles que produzem relatórios autônomos, ocorre à busca da legitimidade pública (DORIN *et alii*, 2020).

O relato integrado visa a esclarecer aos investidores como uma organização utiliza seus recursos, interage com o meio externo, com o capital e como gera valor no curto, médio e longo prazo. Um relacionamento integrado beneficia todas as partes interessadas, dentre eles funcionários, clientes, fornecedores, parceiros de negócios, associados, comunidades locais, ONGs, grupos ambientais, legisladores, reguladores e formuladores de políticas públicas (IIRC, 2021).

O *International Integrated Reporting Council* expressa que o Relato Integrado se dispõe a apresentar uma visão sobre os recursos e relacionamentos usados e impactados por uma organização; estes são nomeados de “capitais” na sua estrutura. Este relatório também busca explicar como a organização interage com o meio externo e os capitais para criar, preservar e utilizar valores no curto, médio e longo prazo (IIRC, 2021).

Bartocci e Picciaia (2013) de posse da *International Integrated Reporting Council* Minuta (2013) de Consulta do *International Integrated Reporting Framework*, destacam em seu trabalho que a principal força da abordagem do IIRC é promover o pensamento integrado, que pode levar a tomadas de decisão e ações integradas que considerem a criação de valor a curto, médio e longo prazo. A necessidade de neutralizar o “*siló thinking*” tradicional é particularmente aguda no setor público. Para os autores, o RI requer uma maior capacidade de interação entre todos os setores organizacionais de uma instituição e, sobretudo, entre a esfera política e a gerencial.

O objetivo principal do relato integrado é detalhar aos provedores de capital financeiro como uma organização gera valor ao longo do tempo. Este beneficia todas as partes que estejam interessadas na capacidade de uma organização gerar valor ao longo do tempo, incluindo empregados, clientes, fornecedores, parceiros comerciais, comunidades locais, legisladores, reguladores e formuladores de políticas (IIRC, 2013; IIRC, 2021).

A preparação de um relato integrado requer uma integração estreita entre os sistemas de informação e os sistemas de planejamento e controle da instituição em questão. Em particular, os sistemas de controle interno devem ser redesenhados, avaliando sua

capacidade de fornecer elementos úteis para o pensamento integrado e a comunicação. No geral, a questão final não é “se o RI é útil, mas sim como será operacionalizado” (BARTOCCI e PICCIAIA, 2013).

O RI pode seguir o formato independente ou pode ser uma parte separada, apartada e acessível de outro tipo de relatório. No caso de um relatório impresso, os *links* podem ser outras informações anexadas ao documento principal e, sendo eletrônico, consente a aplicação de *hyperlinks*. A utilização desses recursos auxilia o usuário das informações quando há a necessidade de se aprofundar em determinadas informações que são divulgadas neste Relatório.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) aprovou a Orientação Técnica (OCPC 09) do Relato Integrado no dia 06/11/2020 e no dia 19/01/2021 iniciou sua divulgação. Esta orientação técnica está voltada para o setor privado e empresas com fins lucrativos de qualquer porte, mas pode ser adotada e ajustada com as devidas adaptações para organizações do setor público e sem fins lucrativos. Nesse sentido, a orientação técnica apresenta os princípios de orientadores, os elementos de conteúdo e a explicação dos conceitos fundamentais do RI aplicáveis a diferentes organizações.

O CPC realizou uma correlação à Estrutura Conceitual Básica do Relato Integrado, elaborada pelo *Internacional Integrated Reporting Council (IIRC)*:

Esta Orientação descreve a visão de longo prazo de um mundo em que o pensamento integrado está enraizado nas principais práticas de negócios dos setores público e privado, facilitado pelo Relato Integrado como padrão para relatórios corporativos. O ciclo de pensamento e relato integrado que levam à alocação eficiente e produtiva de capital funciona como força para conferir estabilidade financeira e sustentabilidade (CPC, 2021 p. 2).

O IIRC, com sua visão de longo prazo, integra o mundo no qual o pensamento integrado encaminha as fases do relato e este mesmo pensamento leva à aplicação eficiente e produtiva de capital, exercendo o controle financeiro e o desenvolvimento sustentável. O relato integrado visa a aprimorar a qualidade da informação, proporciona uma abordagem mais coerente e eficiente, aumenta o *accountability* e apoia a tomada de decisões e ações destinadas à criação de valor, facilitado por relatos integrados como um padrão para relatórios corporativos (IIRC, 2021).

Há expectativa de que os RIs se tornem a norma corporativa de relatórios, pois uma organização não produzirá mais coleções de cartapácio, comunicações extensas, numerosas, desconectadas e estáticas. A ênfase será na produção de documentos com integridade e conectividade, zelando, indubitavelmente, pela transmissão da estratégia,

governança, perspectivas e desempenho organizacional por meio de uma comunicação clara, concisa e confiável.

No uso de suas atribuições, o Tribunal de Contas da União formulou o guia para elaboração da prestação de contas na forma de relato integrado. Este guia orienta os responsáveis pelas unidades prestadoras de contas (UPCs) na elaboração de seus relatórios de gestão no formato de relato integrado.

As principais inovações apresentadas no guia para elaboração da Prestação de Contas na forma de relato integrado são: publicação na internet das informações que compõem a prestação de contas, democratização do acesso às informações relativas à gestão e às contas dos gestores públicos e o fortalecimento do controle social.

Além desses, há outros aspectos presentes no guia elaborado pelo TCU: orientações a respeito da divulgação nos portais na internet, no início do exercício seguinte, dos relatórios de gestão, demonstrativos contábeis e certificados de auditoria, relativos ao exercício anterior. Assim como, informações periodicamente atualizadas, sobre o planejamento e a gestão para demonstrar como a instituição gera valor público no presente e a sua capacidade de continuidade nos próximos exercícios.

Essa divulgação e atualização de informações apresentam diversos proveitos, como o atendimento à normatização sobre transparência na Administração Pública, e reforçam a necessidade de ordenar, estruturar e aprontar as informações da gestão para subsidiar a elaboração do Relatório de Gestão, fortalecendo o princípio da continuidade institucional e tornando o ambiente mais auditável, a fim de assegurar a integração das competências constitucional e legal dos órgãos de controle interno e externo para análise das contas anuais.

Seguindo o formato de Relato Integrado o TCU determina que o Relatório de Gestão passe a ser um documento conciso, focado na demonstração de alcance dos resultados e tendo o cidadão e seus representantes como destinatários principais. Os princípios para elaboração do relatório de gestão são: Foco estratégico, Conectividade da informação, Relações com partes interessadas, Materialidade, Concisão, Confiabilidade e completude, Coerência e comparabilidade, Clareza, Tempestividade e Transparência.

De acordo com o guia para elaboração da Prestação de Contas na forma de RI os principais desafios para elaboração do Relatório de gestão são a adoção da abordagem estratégica, o foco no valor público, o engajamento dos atores relevantes, a atuação integrada, a magnitude e variedade dos temas tratados no setor público, padronização do

relatório em um projeto gráfico com a utilização de diversos infográficos, estabelecer a relação entre accountability e gestão.

A estrutura do relatório de gestão contém elementos pré-textuais, mensagem do dirigente máximo da unidade, visão geral organizacional e ambiente externo e identificação da unidade prestadora de contas estrutura organizacional. Há a preocupação em destacar a importância da governança pública, pois o processo de prestação de contas anual está focado no nível estratégico, de modo a garantir o alcance dos objetivos estabelecidos, produzindo resultados para a população. Nos subitens da governança está presente o modelo de negócios, cadeia de valor, políticas e programas de governo, ambiente externo, determinação da materialidade das informações (aqueles que afetam ou podem afetar a capacidade da instituição gerar valor).

Outros pontos a serem destacados no relatório de gestão são os riscos, oportunidades e perspectivas, gestão de riscos e controles internos, gestão orçamentária e financeira, gestão de custos, gestão de pessoas, gestão de licitações e contratos, gestão patrimonial e infraestrutura, gestão da tecnologia da informação, sustentabilidade ambiental, informações orçamentárias, financeiras e contábeis.

A Carta Magna brasileira nos garante nos seus artigos 70 e 71 a prestação de contas e ações fiscalizadoras do controle externo. Com a finalidade de desenvolver um relatório que apresente informações concisas, relevantes e estratégicas com o intuito de auxiliar a gestão, prestação de contas, autoavaliação e controle social, o Relato Integrado no setor público surge como uma opção para desempenhar esta função.

Os RIs representam um avanço dos procedimentos de gestão organizacional e da comunicação nas instituições. Para isso, a organização deve adotar um pensamento integrado e considerar a relação entre os setores operacionais e os recursos alocados para atingir os objetivos institucionais. O relato integrado deve integrar informações financeiras e não financeiras - informações sobre a estratégia, governança, desempenho e perspectivas da organização (TCU, 2020).

Os objetivos da estrutura do framework estabelecem um conjunto de três conceitos fundamentais, sete princípios básicos e oito elementos de conteúdo que orientam a elaboração de um relato integrado. Os três conceitos fundamentais que orientam a elaboração de um relato integrado são: 1) o processo de geração de valor para si e para o outro; 2) os seis capitais e 3) modelo de negócios. E o *framework* ao mencionar os seis tipos de capitais – financeiro, manufaturado, intelectual, humano, social e de relacionamento e ambiental -, destaca uma visão mais detalhada do *Triple Bottom Line*

(econômico, social e ambiental) ou do *Triple P* ou 3P (*planet, people and profit*) (KASSAI *et alii*, 2019).

Os princípios básicos são foco estratégico e orientação para o futuro, conectividade da informação, relações com partes interessadas, materialidade, concisão, confiabilidade e completude, coerência e comparabilidade (IIRC, 2021)

Os elementos de conteúdo do relato integrado são oito que estão fundamentalmente vinculados uns aos outros e não são mutuamente excludentes. No Quadro 06 estão inseridos os oito elementos de conteúdo juntamente com suas respectivas questões.

Quadro 06: Oito elementos de conteúdo

| OITO ELEMENTOS DE CONTEÚDO                              |   |
|---|---|
| <b>1. Visão geral organizacional e ambiente externo</b> | O que a organização faz e sob quais circunstâncias ela atua?  |
| <b>2. Governança:</b>                                   | Como a estrutura de governança da organização apoia sua capacidade de gerar valor em curto, médio e longo prazo?  |
| <b>3. Modelo de negócios:</b>                           | Qual é o modelo de negócios de organização?   |
| <b>4. Riscos e oportunidades</b>                        | Quais são os riscos e oportunidades específicos que afetam a capacidade da organização de gerar valor em curto, médio e longo prazo, e como a organização lida com eles?                                |
| <b>5. Estratégia e alocação de recursos</b>             | Para onde a organização deseja ir e como ela pretende chegar lá?  |
| <b>6. Desempenho:</b>                                   | Até que ponto a organização já alcançou seus objetivos estratégicos para o período e quais são os impactos no tocante aos efeitos sobre os capitais?  |
| <b>7. Perspectiva:</b>                                  | Quais são os desafios e as incertezas que a organização provavelmente enfrentará ao perseguir sua estratégia e quais são as potenciais implicações para seu modelo de negócios e seu desempenho futuro? |
| <b>8. Base para apresentação</b>                        | Como a organização determina os temas a serem incluídos no relatório integrado e como estes temas são quantificados ou avaliados?   |

Fonte: IIRC, 2021; CPC OCPC 09, 2021

Os relatórios integrados compreendem relatórios financeiros, relatórios de sustentabilidade e outros, e um RI favorece todas as partes interessadas na capacidade de compreender como uma instituição agrega valor ao longo do período. Seu objetivo é explicitar os recursos e relacionamentos usados e influenciados por uma organização; estes são referidos coletivamente nesta estrutura como "capitais" (IIRC, 2021). Também busca explicar como uma organização interage com o ambiente externo e com os capitais para criar valor, no curto, médio e longo prazo, que proporcione uma visão estratégica do negócio, desempenho passado e perspectivas futuras de uma organização (IIRC, 2020).

Na estrutura de elaboração do RI os capitais são classificados em capital financeiro, manufaturado, intelectual, humano, social e de relacionamento e natural, e conforme se segue (CPC OCPC 09, 2021):

O capital financeiro inclui a quantidade de recursos à disposição da instituição para ser aplicado na produção de bens ou na prestação de serviços, recebido por meio de financiamento, como dívida, ações ou subvenções, ou gerado por meio de investimentos.

Capital manufaturado: é normalmente criado por outras instituições, mas também inclui ativos produzidos pela própria organização para uso ou comercialização, disponível para uma organização para uso na fabricação de bens ou na prestação de serviços, incluindo os edifícios, equipamentos e infraestrutura em geral.

O capital intelectual compreende ativos intangíveis organizacionais e apoiados no conhecimento, que incluem: a propriedade intelectual, como direitos autorais, patentes adquiridas, software, direitos e licenças; e "capital organizacional".

O capital humano engloba as competências, habilidades e experiência dos funcionários e sua motivação para inovar, incluindo: alinhar e apoiar a estrutura de governança, gestão de risco e valores éticos; a capacidade de compreender, aperfeiçoar e executar a estratégia da instituição; e fidelidade e motivação para aperfeiçoar processos, bens e serviços, abrangendo a capacidade de liderar, administrar e auxiliar.

O capital social e de relacionamento inclui organizações e relacionamentos que ocorrem dentro e entre comunidades, *stakeholders* e outras redes, bem como a capacidade de trocar informações para melhorar o bem-estar particular e coletivo. O capital social e de relacionamento inclui: os padrões comuns, bem como valores e comportamentos comuns; o relacionamento com os *stakeholders*, além da confiança e compromisso que uma organização constrói e busca construir e proteger, com os *stakeholders* externos; os intangíveis associados à marca e reputação desenvolvida por uma instituição; e a licença social para a organização atuar.

O capital natural inclui todos os recursos ambientais renováveis e não renováveis e processos que fornecem bens ou serviços que apoiam o progresso passado, presente e futuro da instituição. Isso inclui: terra, água, ar, minerais e matas; e a biodiversidade e qualidade dos ecossistemas.

Um relato integrado, concisamente orientado para o usuário, relata com uma abordagem de múltiplos tipos de capitais, amplia o reconhecimento da interconectividade dos recursos empregados. Camilleri (2018) destaca que a divulgação integrada do capital

das organizações e suas atividades de criação de valor podem catalisar mudanças comportamentais positivas na sociedade e no meio ambiente.

O RI promove a maneira como as empresas pensam, planejam e relatam os recursos e relacionamentos, ou "capital" que usam e influenciam para criar valor. Não se limita ao capital financeiro e contábil ou capital natural e relatórios de sustentabilidade, mas inclui, ainda, os demais, como: intelectual, humano, social e relacional e industrial. O relato integrado é o único que analisa esses capitais de forma interconectada e leva em consideração como eles interagem e influenciam uns aos outros, ao contrário dos relatórios financeiros e de sustentabilidade apresentados separadamente (IIRC, 2020). A divulgação integrada do capital das organizações e suas atividades de criação de valor podem catalisar mudanças comportamentais positivas na sociedade e no meio ambiente (CAMILLERI, 2018).

Nem todos os capitais são igualmente relevantes e aplicáveis a todas as organizações. Embora a maioria das empresas relacione com todos os capitais em algum grau, essas relações podem ser ínfimas ou tão indiretas que não são relevantes o suficiente para serem incluídas em relatórios integrados.

O relato integrado explica como a organização cria valor ao longo do tempo. Este valor não é gerado internamente pela organização. Um valor que é influenciado pelo ambiente externo, surge do relacionamento com os *stakeholders* e depende de diversos recursos. O relato integrado tem como objetivo fornecer uma visão geral do ambiente externo que influencia uma organização; as relações e recursos utilizados e influenciados pela organização, chamados de "capital" (financeiro, manufaturado, intelectual, humano, social e de relacionamento e natural); e como a organização interage com o meio externo e o capital para gerar valor no curto, médio e longo prazo (CPC OCPC 09, 2021).

Daqui para frente, as organizações devem ser incentivadas a divulgar uma imagem veraz e íntegra de suas atividades abrangentes, incluindo os aspectos materiais de seu desempenho não financeiro. Isso implica que os relatores podem precisar de um processo dinâmico de adaptação, aprendizagem e atuação à medida que idealizam, implementam e controlam seus processos estratégicos e operacionais que levam ao "pensamento integrado". Consequentemente, eles podem incluir capital financeiro e não financeiro em suas divulgações de RI (CAMILLERI, 2018).

A própria definição de relato integrado apresenta a preocupação com a concepção do pensamento integrado. A ausência do pensamento integrado inviabiliza a conectividade das informações.

Pensamento integrado é a consideração ativa dada por uma organização aos relacionamentos realizados entre suas diversas unidades operacionais e funcionais, bem como os capitais utilizados ou alterados pela organização. O pensamento integrado leva à tomada de decisão agregada e ações que atendam a geração de valor em curto, médio e longo prazo (IIRC, 2020). Em suma, esta comunicação implica que há espaço para as organizações consolidarem seu “pensamento e relatórios integrados” em comunicações claras, concisas e comparáveis. (CAMILLERI, 2018).

As normas estabelecidas estão sendo frequentemente testadas pelos riscos interconectados e simultâneos, portanto, para atingir um futuro mais inclusivo, sustentável e próspero torna-se necessário o uso de ferramentas, orientações e melhores práticas para inspirar o pensamento integrado e a tomada de decisões.

Quanto mais o pensamento integrado for incorporado às atividades de uma organização, mais naturalmente o fluxo de informações estará conectado aos relatórios de gestão. Dessa forma os relatórios serão ferramentas úteis e imprescindíveis para a análise e, posteriormente, para a tomada de decisão (IIRC, 2021).

O pensamento integrado é uma forma de controle cultural e também destacam o quebrar dos silos, conforme preconizado pelo pensamento integrado, é necessário em todas as funções organizacionais, especialmente no que diz respeito a riscos organizacionais materiais e reputação, trazendo como consequência o estímulo do pensamento independente (DUMAY e DAÍ, 2017). Os relatos integrados devem ser um melhor canal de comunicação com as partes interessadas. O objetivo do RI é aplicar princípios e conceitos que visam tornar o processo de relatar mais consistente e eficiente e adotar o “pensamento integrado” para quebrar esses silos internos e reduzir a repetição (IDOWU e BALDO, 2019).

Quanto mais integrado o pensamento estiver nas atividades da organização, mais provável será que uma consideração mais profunda das necessidades e interesses legítimos das principais partes interessadas seja considerada uma parte normal da atividade empresarial (IIRC, 2021). O pensamento integrado pode apresentar desafios organizacionais, culturais, técnicos, de comunicação, analíticos e de gestão de desempenho e pode levar muito tempo e esforço para se desenvolver. No entanto, os benefícios do pensamento integrado não podem ser obtidos simplesmente combinando informações de vários relatórios internos e externos para produzir um relatório integrado. Requer uma convergência de diferentes mentalidades de pessoas com diferentes conhecimentos,

experiências profissionais e perspectivas na administração da empresa, alta administração e, de forma mais geral, na administração e na força de trabalho (IFAC, 2015).

O RI deve conter informações sobre temas que afetam de modo significativo a capacidade de uma instituição de gerar valor ao longo do tempo e o processo para determinar o seu conteúdo e sua apresentação se baseia em duas etapas: identificação dos limites do relato e dos aspectos da materialidade. Os temas são delimitados ao se considerar seu efeito sobre estratégia, governança, desempenho ou as perspectivas da organização (KASSAI *et alii*, 2019; IIRC, 2021; CPC OCPC 09, 2021).

O Relato Integrado deve incluir o resumo do processo de determinação da materialidade e os principais julgamentos envolvidos, uma breve descrição do processo usado na identificação dos assuntos materiais, a identificação do papel dos responsáveis pela governança e da equipe encarregada da identificação e priorização de temas materiais, a avaliação da importância de temas relevantes em relação ao seu potencial sobre a geração de valor, a priorização de temas com base na sua importância relativa e a determinação de informações a serem divulgadas. Também pode ser incluído um *link* à descrição do procedimento adotado para determinar a materialidade (KASSAI *et alii*, 2019; CPC OCPC 09, 2021).

O relato integrado pode seguir o formato independente ou pode ser uma parte separada, apartada e acessível de outro tipo de relatório. No caso de um relatório impresso, os links podem ser outras informações anexadas ao documento principal e, no caso de um relatório eletrônico, consente a aplicação de *hyperlinks*. A utilização desses recursos auxilia o usuário das informações quando há a necessidade de se aprofundar em determinados assuntos que são divulgados no RI.

A elaboração de relato integrado na organização requer uma estrutura de Governança. Por isso o Tribunal de Contas da União implementou o referencial básico de governança organizacional através do documento intitulado de “Dez passos para a boa governança” com o intuito de expandir esse conceito na Administração Pública. Este documento instrui e encoraja as instituições da administração pública a aderirem boas práticas de governança.

A Governança pública organizacional compreende, fundamentalmente, as atividades de liderança, estratégia e controle que servem para avaliar, dirigir e supervisionar o desempenho da gestão, executar as políticas públicas e prestar serviços de interesse público. “Governança não é o mesmo que gestão. Enquanto a governança é a função motriz, a gestão é a função de entrega” (BRASIL, 2021 p.12).

Em tempos de recursos limitados, as organizações do setor público precisam de uma maneira de ampliar seu diálogo sobre os serviços que fornecem e o valor que criam para atender às necessidades de curto prazo. O relato integrado é um modelo para atingir esse objetivo e promover a confiança das principais partes interessadas. As estruturas de relatórios tradicionais que se concentram apenas nas informações financeiras históricas não são adequadas aos objetivos das organizações do setor público (CIFPA, 2016).

Os conceitos de governança pública apresentam alguns princípios, como, por exemplo, prestação de contas e *accountability* dos atores públicos; transparência e credibilidade da informação; políticas públicas eficientes, gestão e estruturas que legitimam as decisões públicas e orientam a atuação do gestor; e instituições e procedimentos de ordem pública de acordo com os interesses da sociedade (TEIXEIRA e GOMES, 2019).

O Relato Integrado apresenta a questão referente à Governança ao propor a seguinte indagação: “Como a estrutura de governança da organização apoia sua capacidade de gerar valor em curto, médio e longo prazo”. O *framework* lista alguns tópicos para reflexão, como: estrutura de liderança, habilidades e diversidade, variedade de formação, gênero, exigências regulatórias, processos decisórios, cultura organizacional, enfrentamento do risco, questões éticas e de integridade, monitoramento das estratégias, práticas que excedem as normas, responsabilidade dos dirigentes pela inovação, sistemas de compensação e incentivos ligados à capacidade da empresa de geração de valor (KASSAI, *et alii*, 2019).

De acordo com o *framework* um relato integrado deve incluir uma declaração de responsáveis pela governança da organização com o reconhecimento de sua responsabilidade para garantir a integridade do relatório integrado, a aplicação do conceito básico de pensamento integrado e expressar se o relatório integrado corresponde às determinações da estrutura. Caso alguma exigência seja omitida, deve ser feita uma declaração explicando as medidas que devem ser tomadas para incluí-la em relatórios futuros, e o prazo para tal não deve exceder o terceiro relatório integrado (IIRC, 2021, KASSAI *et alii*, 2019).

É notório que um relato integrado não deve ter por objetivo fornecer informações detalhadas para todas as partes interessadas, pois provavelmente perder-se-ia o foco e a concisão. Como, também destacar a criação de valor para si e para o outro é um pressuposto básico, é fundamental manter a transparência e *compliance* com aqueles que influenciam

significativamente a geração de valor ao longo prazo e fazer a devida prestação de contas, mantendo a resiliência e confiança entre as partes (IIRC, 2021).

O relato integrado aumenta a transparência e a responsabilidade indispensáveis para construir confiança e resistência, revelando como os legítimos interesses e necessidades dos principais *stakeholders* são entendidos e considerados nas decisões ações e desempenho e na comunicação sem interrupção (KASSAI *et alii*, 2019).

O RI se concentra em tornar as divulgações mais abrangentes, ajuda a melhorar a governança, transparência e *accountability* por meio de divulgações mais holísticas e foco na explicação de como resultado sustentável é entregue a uma série de partes interessadas ao longo do tempo (CIFPA, 2016).

Ao levar em consideração esta perspectiva, é importante situar que um relatório integrado pode ser elaborado para atender às exigências de *compliance* vigentes. Essa percepção vai ao encontro do propósito do próprio conceito de *compliance* que compreende a preocupação de estar em conformidade com legislação, um conjunto de regras, padrões éticos, regulamentos, determinação, diretrizes, com o intuito de viabilizar a salvaguarda, apurar qualquer desvio, averiguar as inconformidades, reduzir os riscos e assegurar que a organização está de acordo com normas e padrões internos e externos.

O objetivo fundamental do *compliance* é criar mecanismos de controle e fiscalização, respeitando a aplicação das leis e regulamentos internos. Para Heikkila (2018) é necessário disseminar uma cultura ética e comportamental na organização e capacitar os colaboradores para o respeito às normas. Pode ser definida como um estado de comportamento em um momento, situação e lugar específicos que se conformam a padrões de conduta, como aqueles incorporados em leis, normas sociais e políticas organizacionais. Na verdade, vários fatores podem complicar e até mesmo comprometer a conformidade, incluindo regras e regulamentos concorrentes, diferenças de interpretação, mudanças ambientais e resistência. Como alternativa, há situações que os seguidores temam as consequências do não cumprimento e a obediência temerosa pode indicar que os seguidores se opõem às diretrizes e as seguem apenas quando são exigidas.

O *framework* afirma categoricamente que seus conceitos são aplicáveis e adequados para o setor público e organizações sem fins lucrativos, pois não estabelece referências para aspectos como a qualidade da estratégia da instituição ou o nível do seu desempenho. Assim, o principal objetivo de um relatório integrado é elucidar aos provedores de capital financeiro como uma organização gera valor ao longo do tempo. Consequentemente, ele contém informações pertinentes, sendo de natureza financeira ou não financeira.

A visão holística da organização tem implicações práticas para os gestores, que podem obter uma compreensão mais profunda dos elementos e sua inclusão nos relatórios, sendo a conectividade um tema relevante. Além disso, os elementos propostos devem ser do interesse dos formuladores de políticas e normatizadores ao determinar o conteúdo das informações não financeiras, a fim de melhorar a transparência e a prestação de contas no setor público. Isso pode ser relevante para padronizar o conteúdo dos relatórios e contribuir para uma melhor comparabilidade das informações (TIRADO-VALENCIA *et alii*, 2020)

O Relato Integrado viabiliza um grau suficiente de comparabilidade entre as instituições. A possibilidade de portar relatórios comparáveis é o ponto principal do processo decisório. Como consta no (IASB, 2019) a comparabilidade no seu papel de características qualitativas possui a incumbência de aumentar a utilidade da informação.

A comparabilidade permite que os usuários percebam e conheçam as semelhanças e diferenças entre os pontos que estão sendo analisados, de modo que o consentimento em métodos contábeis alternativos para relatar o mesmo fenômeno reduz a comparabilidade. Ainda no que concerne a essa característica qualitativa, também permite que a informação atinja seu objetivo de oferecer aos *stakeholders* informações que possam auxiliá-los em suas tomadas de decisões. Outro aspecto não menos importante, a comparabilidade, pode ajudar reguladores, pesquisadores e profissionais interessados em aprimorar as informações corporativas do setor.

A determinação do Relato Integrado em relatar a capacidade da organização de gerar valor, exteriorizar sua preocupação em obter elementos mais bem relatados e, para isso, busca atender a combinação de informações quantitativas e qualitativas, do mesmo modo que indicadores quantitativos são aceitos sempre que isto for viável, factível, acessível e relevante.

Um relato integrado deve ser mais do que um resumo das informações contidas em outros canais de comunicações. Em caso de indisponibilidade de informações confiáveis ou proibições legais especiais, um relato integrado deve indicar o tipo de informação ausente, explicar o motivo da omissão, em caso de indisponibilidade de dados especificar as medidas tomadas para obter as informações e o tempo previsto. Ainda deve-se evidenciar as etapas que serão executadas para incluir tal declaração em relatórios futuros e expor o papel desempenhado pelos responsáveis pela governança na preparação e na apresentação do relato integrado, isso inclui a declaração em relatórios futuros e o prazo para fazê-lo, que não deverá ultrapassar o terceiro relatório integrado da organização (IIRC, 2021).

O relato integrado visa mostrar como os objetivos e diversas perspectivas de sustentabilidade estão totalmente inseridas ao modelo de negócios da empresa e aos processos de tomada de decisão (BUSCO *et alii*, 2013). O processo de implementação de relatórios integrados é principalmente o resultado de uma solicitação da alta administração. Isso mostra a importância da cultura corporativa na introdução de relatos integrados. Portanto, não basta a pressão de *stakeholders*, as mudanças na empresa devem partir de uma cultura corporativa voltada para a sustentabilidade e a transparência. Os resultados mostram que a introdução de relatórios integrados teve um efeito positivo na empresa, pois os analistas reconheceram uma maior qualidade dos relatórios externos aliada a uma melhor legibilidade dos documentos (VITOLLA e RAIMO, 2018).

A elaboração do RI requer diversas mudanças na cultura organizacional, implantação de governança, *compliance*, controle interno reestruturado, pensamento integrado, registro de como uma organização interage com o ambiente externo e com os capitais para criar valor. Esses pontos evidenciam que a tarefa de preparação requer uma estrutura e um cenário previamente desenvolvidos para esse fim, como o Comitê de Pronunciamentos Contábeis afirma na Orientação Técnica CPC 09 sobre o Relato Integrado:

Quanto mais esse pensamento integrado estiver enraizado nas atividades da organização, mais naturalmente a conectividade de informações fluirá para o relato corporativo, para a análise e tomada de decisões. Também leva a uma melhor integração dos sistemas de informação que apoiam o relato e a comunicação interna e externa, incluindo a elaboração do Relato Integrado (CPC OCPC 09, 2021 p.6.)

O relato integrado inclui um conjunto de objetivos que visam a melhorar a qualidade da informação, promovendo uma abordagem mais coesa e eficiente, melhorando a prestação de contas e responsabilização da gestão e enfatizando a integridade. Entretanto, a formação do pensamento integrado é inquestionavelmente o principal e mais desafiador dentre esses objetivos, pois se trata de uma conquista que depende demasiadamente do empenho de diversos atores.

O relato integrado foi produzido principalmente em resposta às solicitações das partes interessadas para melhorar a divulgação da estratégia, governança, desempenho, perspectiva e transparência de uma empresa (STEFANESCUA *et alii*, 2016). A utilização de uma ferramenta de avaliação, estudos empíricos qualitativo e quantitativo em relatórios de organizações públicas, aumenta a *accountability* e melhora a transparência no setor

público, pois não é apenas uma ferramenta de avaliação da gestão, mas também pode ser útil no campo da pesquisa (NISTOR *et alii*, 2019).

O relato Integrado pode ajudar o setor público a explicar suas estratégias, modelo operacional e governança, e apresentar seu desempenho e suas metas. O Relato Integrado também oferece condições para a entidade alinhar seus relatórios com seus riscos, oportunidades e responsabilidades da gestão.

Tais considerações apontam para o potencial do Relato Integrado como instrumento de tomada de decisão e destacam também seu papel como potencializador de melhores práticas de gestão, isto é, a adoção do RI vai além de transformar relatórios volumosos em informações concisas e apuração sob a ótica da materialidade e relevância de temas para a organização.

As organizações públicas dependem do apoio e aprovação das partes interessadas, e é evidente a constante busca por legitimidade do setor público. Porém, em linha com as últimas tendências em transparência, tornou-se uma necessidade disponibilizar um amplo leque de informações, ultrapassando os limites das demonstrações financeiras e estender, gradativamente, para outras áreas, como os aspectos sociais, ambientais e do comportamento organizacional (NISTOR *et alii*, 2019).

Esses aspectos se relacionam à capacidade da instituição em selecionar temas definidos e priorizados que vão ao encontro da veracidade dos fatos relatados. Para isso, aplicam-se meios hábeis para concretizar seus intentos através de processos ou conjuntos de medidas abrangentes, sem perder de vista a clareza da informação, que auxiliam essa construção. A governança, estratégia e controle interno são peças primordiais, pois trabalham e desenham o pano de fundo para assim poder emoldurar o pensamento integrado da organização.

O RI se apresenta como uma nova fronteira de comunicação para instituições públicas e privadas, mas acima de tudo foi enfatizado que RI deve ser a última etapa de um profundo processo de mudança gerencial para evitar a produção de um documento que não condiz com as estratégias e cultura da organização. Sob este ponto de vista, o RI representa o resultado de um longo e profundo processo de mudança, que tradicionalmente vai desde uma consideração detalhada da política ambiental implementada na organização até a identificação clara e controle consistente do capital intelectual integrado, levando em conta aspectos financeiros (KATSIKAS, 2017)

Diante dessa realidade, os acadêmicos devem desempenhar um papel relevante e apoiar o desenvolvimento do pensamento integrado como pressuposto para a preparação

de um RI íntegro e sólido. Portanto, processos de mudança de gestão de longo alcance devem ser realizados antes da publicação do relatório, tendo em vista este documento derivar de anos de relatórios, demonstrando, assim, empiricamente, que o percurso para RI é longo e sinuoso (KATSIKAS, 2017).

As partes interessadas exigem que o desempenho ambiental, social e gerencial de uma organização seja transparente, e os relatórios de responsabilidade social corporativa são vitais para atender a esses requisitos. Neste contexto, o relatório integrado desempenha um papel fundamental no controle de governança e no gerenciamento do relacionamento com as partes interessadas. Como consequência do “pensamento integrado”, o RI combina a contabilidade financeira tradicional com questões de sustentabilidade e governança corporativa para aumentar os benefícios de tomada de decisão de relatórios corporativos modernos (VELTE e STAWINOVA, 2017).

Essas considerações não encobrem o grande problema que é a atual qualidade limitada de RI em algumas empresas, o que pode ser atribuído a um maior risco de "lavagem verde" e "rotulagem" para atender às expectativas das partes interessadas. Além disso, o conceito de pensamento integrado precisa de uma reorganização dos sistemas de controle e relatórios gerenciais (VELTE e STAWINOVA, 2017).

Os trabalhos anteriores apresentam os inúmeros benefícios que o RI pode ofertar, sem, no entanto negligenciar a cautela em relação aos pré-requisitos necessários para a construção do alicerce que servirá de base para acomodar e acalentar os anseios desta proposta de comunicação, pressupostos estes que já norteavam e circundavam as doutrinas da Nova Gestão Pública.

De nada adianta implantar RI e fazer inúmeras inovações se a base que são as doutrinas da nova gestão pública não estiverem implementadas nas instituições. Será comparado ao produto do artífice que não combinou os componentes do seu feito. Uma estátua bem moldada, mas com cabeça de ouro, peito e braços de prata, e pés de barro.

Para que o construto seja apresentável e razoavelmente durável, é necessária uma base sólida, pois a falta dos principais elementos que podemos identificar nas práticas de governança, por exemplo, aliada à existência de um ambiente favorável para tais mudanças, podem ajudar na formação do pensamento integrado neste processo interligado.

Enfim, as instituições que não se esforçaram para implantar algum tipo de mudança na cultura organizacional para atender os ensinamentos e conceitos da nova gestão pública dificilmente terão o êxito requerido na implantação do RI.

O relato integrado é muito mais do que mudar meramente a maneira como as empresas relatam. É um processo e uma jornada que obriga as empresas a se concentrarem em como criar valor ao longo do tempo. Além de ser mais abrangente do que os relatórios financeiros atuais para as partes interessadas, também é um meio de melhorar o desempenho dos negócios. Os relatórios integrados resultantes melhoram a comunicação interna e externa sobre como o valor é criado e mantido (IFAC, 2015).

O RI e o pensamento integrado na prática são estimulados por mecanismos internos de mudança que podem levar as organizações a adotar e divulgar esse modelo de relatório (GUTHRIE *et alii*, 2017). Os processos internos devem ser mais bem coordenados e os gestores com aspectos não financeiros devem se envolver mais com a adoção de informações mais inter-relacionadas. A dimensão da governança efetiva inclui os elementos que demonstram a coordenação da governança, a garantia do relato e a obrigação ética que legitimam o poder público (TIRADO- VALENCIA *et alii*, 2020).

Um pensamento integrado profundamente enraizado nas rotinas administrativas propicia a formação do ambiente favorável à conectividade das informações, auxilia a análise e tomada de decisões. Assim, este tipo de pensamento integrado será viável para construção das interdependências dos diversos fatores que afetam a capacidade de uma organização, como atender aos legítimos interesses e necessidades dos principais stakeholders, as oportunidades e os riscos enfrentados e à geração de valor ao longo do tempo.

Outro mecanismo que desempenha um papel fundamental na transição para RI e pensamento integrado é o engajamento. Ao explorar o uso desses mecanismos internos por diferentes organizações, ajuda-se a entender como a adoção precoce do RI promoveu mudanças estratégicas em termos de "pensamento integrado". Ao adotar relatórios integrados, as organizações públicas tendem a adotar novas ferramentas de contabilidade gerencial, processos de tomada de decisão ou pensamento integrado (GUTHRIE *et alii*, 2017).

Na verdade, não há como se falar de forma concisa quando propomos discutir o relato integrado que apesar de possuir em sua definição o adjetivo conciso o seu universo é composto de inúmeros conceitos abrangentes. O produto final pode até ser sucinto, mas quando chegamos a esse formato com um número reduzido de páginas, vemos que inúmeras atividades foram realizadas para atingir esse propósito.

A gestão estratégica pode representar um desafio para gestores e contadores públicos. Uma maneira de iniciar, gerenciar e contabilizar tais mudanças seria aplicar um

conceito mais amplo que englobasse não apenas a consideração de relacionamentos internos e externos, custos e atributos de serviço, mas também mudanças gerenciais voltadas para o mercado (LAPSLEY e PETTIGREW, 1994).

A gestão Estratégica é o modo de gerenciar a organização, otimizando todos os recursos e processos para alcançar objetivos e metas para que se torne mais eficaz e assim alcançar os resultados desejados. A Gestão estratégica no setor público realmente ainda não está presente em todos os órgãos públicos. Na análise de pesquisas anteriores realizadas por Brito *et alii* (2021) identificaram-se diferentes enfoques da gestão estratégica da área pública e diversos desafios e benefícios desse tipo de gestão no setor público.

No desenvolvimento de relatórios corporativos, a participação das partes interessadas foi fundamental. As demandas destas por maior transparência foram combinadas ao longo do tempo com a reflexão interna sobre os direcionadores estratégicos da empresa. Hoje, nossos relatórios integrados visam a enfrentar esse desafio, no entanto, uma mudança cultural é necessária para apoiar esse processo - uma transição de paradigma a partir da reorganização de sistemas, processos e práticas em busca da criação e representação de valor sustentável (BUSCO *et alii*, 2013).

Há inúmeras maneiras de melhorar o conteúdo dos relatórios de informações não financeiras, implementando o pensamento integrado nos relatórios do setor público. Esse pensamento pode auxiliar governos, legisladores, formuladores de políticas e gestores públicos, pois nesses relatórios podemos identificar aspectos relevantes na criação de valor público e a legitimação das suas ações. Além disso, podem ajudar a melhorar a transparência e o *accountability*, bem como a desenvolver a sustentabilidade, porque mostram não apenas quais aspectos do pensamento integrado precisam ser considerados, mas também como torná-lo passível de ação (TIRADO- VALENCIA *et alii*, 2020).

O pensamento integrado abrange cinco categorias ou dimensões, conforme Tirado-Valencia (2020):

- (1) Conectividade;
- (2) Foco externo;
- (3) Planejamento integrado;
- (4) Governança Eficaz; e
- (5) Comunicação integrada.

Os relatos integrados são projetados em estruturas e processos organizacionais. Isso requer os sistemas necessários para compor os relatórios. As iniciativas e práticas de

relatórios integrados estão associadas a algumas mudanças estruturais, processuais e sistêmicas (RODRÍGUEZ-GUTIÉRREZ *et alii*, 2019).

A discussão acima ressalta mais uma vez a complexidade do processo de mudança da contabilidade gerencial. Isso significa que as habilidades e o conhecimento são necessários para adotar a mudança com sucesso em todos os estágios do processo de mudança. Portanto, busca compreender e fornecer discernimento relacionado ao fenômeno contábil que possibilite uma compreensão mais aprofundada do processo de mudança na contabilidade gerencial, de forma que o fenômeno seja administrado de forma mais eficiente pelos principais atores organizacionais e gestores das organizações (KATSIKAS, 2016).

Por outro lado, uma barreira adicional para a introdução de RI nas instituições do setor público pode estar relacionada aos seus sistemas inadequados de tecnologia da informação. Os relatórios requerem a coleta de dados precisos sobre como toda a operação é gerenciada, incluindo resultados relacionados aos sistemas de contabilidade gerencial existentes. Restrições e obstáculos adicionais podem ser identificados com relação à aplicação da estrutura do RI a órgãos do setor público (MANES-ROSSI, 2018).

A falta de indicadores é outra limitação explicitamente vinculada à estrutura do RI, pois permite que cada organização escolha um padrão diferente como referência para definir indicadores-chave de desempenho ou formular seus próprios indicadores. Embora essa escolha permita o tipo de ação mais adequado ao escopo específico de uma instituição individual, também reduz a comparabilidade entre as instituições. Assim, o RI pode ser visto como uma ferramenta para aumentar o engajamento das partes interessadas, melhorar a prestação de contas e, por sua vez, ganhar legitimidade (MANES-ROSSI, 2018).

A informação integrada ainda é voluntária para o setor público espanhol, e poucas são as administrações que implantaram iniciativa nesse sentido, apesar das recomendações de instituições como o CIPFA. Acadêmicos e pesquisadores observam neste novo modelo uma clara oportunidade de melhorar o desempenho e *accountability* das administrações públicas. Estas circunstâncias permitem clarificar que a informação integrada pode ser encarada como um desafio futuro para o setor público, tanto ao nível nacional como internacional, com nítido impacto na área da auditoria e desempenho governamental (MONTESINOS e BRUSCA, 2019).

O relato integrado pode ser adequar ao setor público quanto para o privado. No entanto, o relatório integrado, porém tal como se encontra, satisfaz principalmente a necessidade de informação dos investidores (COHEN e KARATZIMAS, 2015). Isso

ocorre porque as organizações do setor público enfrentam muitos desafios. São fruto da complexidade da atuação dos órgãos públicos, dos seus diversos *stakeholders*, da necessidade de um planejamento de longo prazo e de uma definição ampla do valor que geram (CIFPA, 2016).

As entidades do setor público são responsáveis pela prestação de serviços de alta qualidade com dados financeiros, econômicos, sociais e ambientalmente sustentáveis. A divulgação das medidas adotadas pelos gestores e como estão prontos para dar continuidade nas atividades desenvolvidas é essencial para uma prestação de contas transparente. No entanto, os relatórios tradicionais falam de forma limitada sobre o impacto dos governos e organizações de serviço público e se eles estão preparados para enfrentar os desafios futuros. O relato integrado tenta resolver essas limitações fornecendo uma estrutura para pensamento e sinalização conectados. Isso permite que a gestão obtenha mais informações e as traduza em estratégias mais consistentes, melhor execução do programa, maior eficiência e maior impacto nos resultados (CIFPA, 2016).

Em muitos casos, você precisa demonstrar que está usando seus recursos de maneira eficiente e eficaz e mantendo os mais altos níveis de confiança. Como os gastos do governo representam uma parte significativa do PIB na maioria das jurisdições, e as entidades do setor público funcionam como empregadores primários e atores-chave nos mercados de capitais (CIFPA, 2016).

As agências governamentais de instituições públicas muitas vezes enfrentam decisões políticas difíceis para determinar a combinação apropriada de intervenções necessárias para alcançar os resultados desejados. Podem surgir conflitos de interesse quando se tenta atingir uma gama de interesses econômicos, sociais e ambientais. Conseqüentemente, as entidades do setor público têm capacidade suficiente para garantir o alcance dos resultados definidos de forma a proporcionar o melhor equilíbrio entre os recursos disponíveis e os resultados (intencionais e não intencionais), além de estabelecer operações eficientes, eficazes e sustentáveis (CIFPA, 2016).

Um relato integrado visa a explicar os recursos e os relacionamentos utilizados e afetados por uma organização – estes são denominados, coletivamente, “os capitais” nesta estrutura Também procura explicar como uma organização interage com o ambiente externo e com os capitais, para gerar valor no curto, médio e longo prazo (IIRC, 2013; IIRC, 2021).

Relato Integrado visa a:

- Melhorar a qualidade da informação disponível a provedores de capital financeiro, permitindo uma alocação de capital mais eficiente e produtiva.

- Promover uma abordagem mais coesa e eficiente do relato corporativo, que aproveite as diversas vertentes de relato e comunique a gama completa de fatores que afetam de forma material, a capacidade de uma organização de gerar valor ao longo do tempo.

- Melhorar a responsabilidade pela e a gestão da base abrangente de capitais (financeiro, manufaturado, intelectual, humano, social, de relacionamento e natural) e fomentar o entendimento de suas interdependências.

- Apoiar a integração do pensamento, da tomada de decisão e das ações que focam na geração de valor no curto, médio e longo prazos.

O relato integrado visa:

- Melhorar a qualidade da informação disponível para fornecedores de capital financeiro para permitir uma alocação mais eficiente e produtiva de capital

- Promover uma abordagem mais coesa e eficiente para relatórios corporativos que se baseiam em diferentes vertentes de relatórios e comunica toda a gama de fatores que afetam materialmente a capacidade de uma organização de criar valor ao longo do tempo

- Aumentar a responsabilidade e administração para a ampla base de capitais (financeiro, manufaturado, intelectual, humano, social e de relacionamento e natural) e promover a compreensão de suas interdependências.

- Apoiar o pensamento integrado, a tomada de decisões e ações com foco na criação de valor de curto, médio e longo prazo. O relatório integrado é consistente com vários desenvolvimentos em relatórios corporativos ocorrendo em jurisdições nacionais em todo o mundo. Pretende-se que o <IR> Framework, que fornece orientação baseada em princípios para empresas e outras organizações que desejam preparar um relatório integrado, acelere essas iniciativas individuais e forneça ímpeto para uma maior inovação em relatórios corporativos globais para desbloquear os benefícios de relatórios integrados, incluindo o aumento da eficiência do próprio processo de relatório. Prevê-se que, com o tempo, os relatórios integrados se tornarão a norma corporativa de relatórios. Uma organização não produzirá mais comunicações numerosas, desconectadas e estáticas. Isso será entregue pelo processo de pensamento integrado e a aplicação de princípios como conectividade de informações (IIRC, 2013; IIRC, 2021).

Os RIs têm qualidades e pontos fortes específicos que ajudam as entidades públicas a enfrentar os desafios. Inclui o escopo de interesse das partes interessadas, a capacidade

de considerar várias entradas de diferentes tipos, um foco na criação de valor sustentável e um reconhecimento da importância do valor não financeiro. Os relatórios integrados ajudam a atender a muitos requisitos de responsabilidade pública frequentemente conflitante (CIFPA, 2016).

Quando os relatos integrados fornecem informações sobre a natureza do problema, ajuda o público alvo atender e entender os requisitos de responsabilidade pública, a natureza e a qualidade da relação entre a organização e suas partes interessadas muitas vezes contraditórias. Incluindo, assim, como e até que ponto a organização entende, considera e responde às suas necessidades e interesses legítimos dos *stakeholders*.

Desse modo, um relato integrado traz os benefícios da divulgação para todas as partes interessadas. Esses aspectos se relacionam à capacidade de uma organização criar valor duradouro, incluindo funcionários, clientes, fornecedores, parceiros de negócios, comunidades locais, legisladores, reguladores e formuladores de políticas. Os relatórios integrados fornecem percepções sobre a estratégia da organização e a utilização geral de recursos, e fornecem uma compreensão da sua inter-relação e dependências (CIFPA, 2016)

Outra alternativa que oferece potencial para melhorar a transparência e a *accountability* do governo é a produção de relatórios com foco no cidadão. Este relatório deve apresentar os aspectos financeiros, sociais e ambientais de forma clara e de fácil compreensão. Este é, sem dúvida, inexplorado, mas pode renovar a relação entre o governo e a população e assim aumentar a credibilidade e confiança (MONTESINOS e BRUSCA, 2019).

Manes-Rossi *et alii* (2020) lança luz sobre a relevância do RI como uma tendência emergente de relatórios no setor público. Considerando os resultados apresentados acima, pode-se concluir que a pesquisa sobre formatos de relatórios não financeiros em organizações do setor público é um campo emergente de pesquisa. O número de artigos publicados aumentou nos últimos três anos e resultados interessantes contribuíram para a nossa compreensão dos formatos de relatórios usados no setor público. Esta análise crítica da literatura existente permite levantar algumas observações sobre os seus pontos fortes e sobre as áreas potenciais a serem desenvolvidas.

Apoiando essa abordagem, o RI pode ajudar as IES a tomar decisões mais sustentáveis e permitir que as partes interessadas entendam como uma universidade realmente está se saindo. Isso implica que novas reformas de governança podem levar a uma maior demanda por divulgação de RI, responsabilidade pública e transparência, em grande parte por meio de um melhor escrutínio regulatório externo e um melhor ambiente

de financiamento. As IES devem tomar decisões mais sustentáveis e permitir que as partes interessadas entendam melhor a universidade (HASSAN *et alii*, 2019).

Os métodos de pesquisa prevalentes usados na literatura analisada servem principalmente para fins exploratórios e descritivos, que são típicos nos primeiros estágios de desenvolvimento do conhecimento dentro de um fluxo de literatura. Além disso, a referência recorrente a estruturas e modelos emprestados de estudos anteriores sugere que os estudiosos ainda estão lutando para dar à literatura SAR (*sustainability, accounting, and reporting*) no setor público seus próprios espaços teóricos. Deste modo, é animador observar que a literatura promove abordagens interdisciplinares sobre o tema, o que decorre claramente da própria natureza da questão da sustentabilidade no setor público (TOMMASETTI *et alii*. (2020).

Os princípios e elementos do RI podem ser introduzidos gradualmente para aumentar a transparência e a *accountability*. A internalização do pensamento integrado também pode levar a um maior valor agregado e à superação do pensamento isolado. O relatório integrado está evoluindo como uma forma alternativa de relatório por empresas dos setores público e privado, em linha com desenvolvimentos semelhantes, como relatórios de sustentabilidade, relatórios de capital intelectual e relatórios populares. RI desafia a norma operacional de uma empresa a fornecer valor agregado a ela e a seus *stakeholders* (CARUANA e GRECH, 2019).

Este novo modelo de relatório permite a uma entidade perceber, medir e relatar o seu êxito ou frustração de forma inovadora, relacionando questões econômicas, ambientais e sociais, com seus processos de estratégia, governança e gestão de riscos. O seu potencial como ferramenta de comunicação inovadora merece ser investigado, tanto do ponto de vista prático como do acadêmico, a fim de identificar as melhores práticas para o futuro (CARUANA e GRECH, 2019).

Como se vê, a Administração Pública tem um vasto horizonte diante de si. Algumas instituições já percorreram uma parte do percurso e não pode regredir. Outras instituições ainda carecem de vigor e sentido de urgência. O caminho é árduo e com diligência e veracidade, na busca de adaptação à nova realidade e, decerto, falta algumas vezes rastros históricos de boas práticas de gestão. Assim, tanto no setor público como na iniciativa privada o processo de mudanças requer uma programação. Como Kotter (1995) expõe que a mudança normalmente começa com uma única pessoa poderosa é difundida a partir dela para algumas outras através de exemplos, produz algumas vantagens para um grupo e, em seguida, é ainda mais compartilhada entre a equipe.

Nas circunstâncias difíceis como numa etapa de transformação, os líderes exteriorizarão verdadeiramente a sua índole. Os atos serão evidenciados, e o seu interior conseqüentemente tornar-se-á perceptível aos integrantes da equipe. Dessarte, nesses momentos de definição, o caráter será revelado. Os líderes nos momentos de definição descortinarão às pessoas que os seguem o que elas realmente necessitam saber: quem é, de fato, aquele líder, o que ele apoia e por que está ocupando aquela posição MAXWEL (1947).

O Relato Integrado com seus princípios e elementos ao ser incorporado e devidamente adotado e ajustado pode aumentar gradativamente a transparência e a *accountability*. Outra perspectiva ressalta o potencial do RI para a produção de relatórios com foco no cidadão. Conseqüentemente, os envolvidos na elaboração do relatório integrado devem superar o entendimento de que um resumo das informações contidas em diversos canais de comunicações atende a necessidade dos *stakeholders*.

Por maior que seja o desafio, o cumprimento das regulamentações não pode ser procrastinado. A ausência de liderança e a coalizão administrativa enfraquecida estão frequentemente ladeando os recintos governamentais. Todavia, as partes interessadas possuem interesses legítimos que se antepõem a qualquer argumento restritivo como analisar as relações entre o nível de aderência do relato integrado, do disclosure de meio ambiente e desempenho administrativo das IFES brasileiras.

As hipóteses apresentadas são baseadas em discussões da teoria de divulgação. Assim, a divulgação tem relação positiva com o nível de governança e o fenômeno da divulgação de informações reacionadas as questões ambientais. As hipóteses a serem testadas estão relacionadas às discussões acerca da teoria da divulgação apontadas por Braga, Oliveira e Salotti (2009).

### **Relatório de Gestão nas instituições federais brasileiras**

No Brasil, as prestações de contas dos gestores públicos devem conter elementos e demonstrativos que evidenciem a boa e regular aplicação dos recursos públicos federais. Esses documentos terão informações úteis e declaração de integridade do relato integrado pelos responsáveis pela governança conforme estabelece o *International Integrated Reporting Council - IIRC*.

A Decisão Normativa – Tribunal de Contas da União nº 170, de 19 de setembro de 2018 foi determinada que os dirigentes máximos devem prestar contas de suas gestões ocorridas a partir do exercício de 2018. A Decisão Normativa - Tribunal de Contas da União nº 172, de 12 de dezembro de 2018, trouxe a relação das unidades prestadoras de contas cujos responsáveis terão essa responsabilidade. Assim, considera a necessidade da apresentação das informações sobre a gestão de forma mais agregada e da consolidação das prestações de contas em nível mais estratégico da Administração Pública. Os relatórios de gestão que comporão processos de julgamento de contas serão publicados no Portal do Tribunal de Contas da União na internet e nos portais de cada instituição.

Os relatórios de gestão seguem as seguintes diretrizes para sua elaboração (TCU, 2018):

**Abordagem estratégica:** o relatório deve fornecer uma visão geral da estratégia da entidade e como ela se relaciona com a capacidade da entidade de atingir seus objetivos de curto, médio e longo prazo, bem como o uso de recursos;

**Conectividade das informações:** O relatório deve apresentar uma visão agregada das combinações, comunicação, conexão, inter-relacionamentos, vínculo e dependências dos fatores que influenciam a capacidade da instituição de atingir seus objetivos ao longo do tempo;

**Relacionamentos das partes interessadas:** O relatório deve fornecer uma visão geral da natureza e qualidade do relacionamento da instituição com as suas principais partes interessadas, abrangendo dados que especifiquem a atenção, compreensão e capacidade de resposta aos legítimos interesses da sociedade;

**Materialidade:** o relatório deve fornecer informações relevantes sobre questões que têm um impacto significativo na capacidade do UPC de cumprir seus objetivos de curto, médio e longo prazo. **Concisão:** o relatório deve ser sucinto, lacônico, breve e o texto deve apresentar a extensão necessária para transmitir a informação e fundamentar as conclusões;

**Confiabilidade e completude:** o relatório deve incluir todos os aspectos importantes, tanto positivos como negativos, de forma equilibrada e sem erros materiais;

**Coerência e comparabilidade:** os relatórios devem apresentar informações consistentes ao longo do tempo, de forma a permitir o monitoramento de séries temporais de UPC, bem como comparações com outras entidades de natureza semelhante;

**Clareza:** os relatórios devem usar uma linguagem simples, entendível e visualizações eficazes para transformar informações complexas em relatórios de fácil

compreensão, bem como distinguir claramente os problemas encontrados e os resultados obtidos pela UPC durante a implementação dos planos para o futuro.

## 2.5 Indicadores socioambientais no setor público

Na década de 70 podemos destacar-se os trabalhos de Pikul (1974), Thomas (1972), Christian (1974), Flax (1972), Liu (1975a), Liu (1975b), Liu (1976), Ott e David (1976) voltados para o tema indicadores de sustentabilidade. Ott (1978) no seu livro “Environmental Indices: Theory and Practice,” apresenta a preocupação de desenvolver um trabalho para servir de uma referência básica aos usuários que desejam aplicar índices para analisar dados ambientais e também se destina a familiarizar os estudantes, público em geral, autoridades regulatórias e especialistas ambientais (planejamento ambiental, engenheiros, estatísticos, cientistas, pesquisadores, etc.). As áreas de especialização técnica do autor residem no desenvolvimento de novas técnicas matemáticas para a interpretação e exibição de dados ambientais, desenvolvimento de métodos quantitativos para a tomada de decisões ambientais, estatísticas ambientais, avaliação da qualidade, modelagem e simulação ambiental.

A revista *Social Indicators Research* desde a sua fundação em 1974 tornou-se uma revista especializada em estudos sobre medição e desenvolvimento da qualidade de vida. Dedicar atenção especial a estudos sobre temas como sustentabilidade da qualidade de vida, desenvolvimento sustentável e a relação entre qualidade de vida e sustentabilidade. Os trabalhos publicados nesta revista terão grande importância para esta pesquisa, pois apresenta estudos empíricos, filosóficos e metodológicos dedicados a fornecer evidências por meio de indicadores. A *Social Indicators Research* descreve e apresenta estudos visando à construção de indicadores socioambientais.

No seu primeiro volume a *Social Indicators Research* apresentou a pesquisa de Goeke (1974), na qual o autor afirmava que os novos indicadores de tendência oferecem uma oportunidade de análise mais rigorosa nas diversas disciplinas que costumam ser empregadas nas “soft sciences”. Os indicadores sociais têm sido os preditivos do futuro, mas são amplamente ignorados. É necessário um monitoramento sistêmico dos indicadores sociais existentes, a fim de evitar desperdícios, duplicação e a reorganização total das informações importantes.

As publicações daquela época já destacavam a preocupação com a formulação e aplicação dos indicadores. LIU (1974) também no primeiro volume da *Social Indicators*

*Research* na sua segunda edição desenvolveu uma reflexão sobre a preocupação com a "qualidade de vida" nos Estados Unidos a partir do avanço tecnológico e a acumulação de riquezas. O crescente interesse público nas condições sociais, econômicas, políticas e ambientais levou à busca de indicadores que reflitam adequadamente a "saúde" geral da nação e o bem-estar de seus cidadãos. Este artigo desenvolveu uma metodologia sistemática para avaliar indicadores sociais, econômicos, políticos e ambientais para refletir a qualidade de vida nos EUA.

As comunidades, governos, empresas, agências internacionais e organizações não governamentais estão cada vez mais envolvidos na criação de meios para monitorar o desempenho e avaliar o progresso em direção ao desenvolvimento sustentável. Com o passar dos anos, os indivíduos e as organizações fazem um balanço das condições e consideram os efeitos futuros das atividades atuais. Há uma conexão clara entre "gerenciamento por resultados" e relatórios associados, seja na escala de um projeto local, uma empresa do grupo ou uma grande jurisdição política. (HARDI e ZDAN, 1997). Em um mundo que enfrenta mudanças climáticas aceleradas, instabilidade econômica e limites de recursos, é urgente encontrar melhores indicadores de progresso em direção à sustentabilidade (DAHL, 2012).

Com o gasto cada vez mais escasso de recursos sendo direcionados e monitorados para o sucesso, os tomadores de decisão estão buscando ativamente sistemas para garantir a prestação de contas (HARDI e ZDAN, 1997). Tendo consciência dessa complexidade Ramos (2019) afirma que apesar do progresso importante e da vasta quantidade de literatura existente, os indicadores de sustentabilidade ainda são um campo de estudo pouco explorado. O conjunto analisado de desafios e oportunidades de indicadores exige uma análise crítica de alguns desafios específicos.

Apesar da existência de discussões e pesquisas versando sobre divulgação de informações socioambientais esta temática ainda se encontra carente de aperfeiçoamento, principalmente quanto à oportunidade para aprimorar a divulgação de informações socioambientais revestidas de transparência e credibilidade (BOND *et alii*, 2012; ALMEIDA e CALLADO, 2017). Nessa abordagem, percebe-se uma demanda pelo estudo aprimoramento e o aumento da transparência dos indicadores socioambientais, visto que a prática ainda não atingiu uma situação em que métodos e abordagens comprovadamente funcionam de forma satisfatória.

A estratégia *Environmental Monitoring and Assessment Programs* - EMAP prioriza a natureza interativa entre os grupos envolvidos no seu uso, no processo de

desenvolvimento de indicadores; demonstra-se, com isto, a necessidade continuada de reavaliar e de desenvolver, novamente, indicadores apropriados aos usuários. No âmbito do estudo EMAP, o desenvolvimento de indicadores compõe-se de quatro fases: seleção; avaliação; implementação e reavaliação. (ROSSETTO, *et alii* 2008).

As instituições públicas possuem nos acordos internacionais um dos fatores de incentivo à realização da divulgação de suas práticas de sustentabilidade. Nos últimos anos, destacam-se, no Brasil diversas iniciativas dentre elas a Agenda 2030.

Os chefes de Estado e de Governo e altos representantes reuniram-se na sede das Nações Unidas em Nova York de 25 a 27 de setembro de 2015 e decidiram analisar os novos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS). Os 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável e 169 metas demonstram a escala e a ambição desta nova Agenda universal com a participação de todos os países e todas as partes interessadas, atuando em parceria colaborativa, na adoção deste plano. Os objetivos e metas são o resultado de mais de dois anos de consulta pública intensiva e envolvimento junto à sociedade civil e outras partes interessadas em todo o mundo, prestando uma atenção especial aos mais vulneráveis. Assim, diversas nações estão empenhadas em alcançar o desenvolvimento sustentável nas suas três dimensões – econômica, social e ambiental – de forma equilibrada e integrada.

Uma Agenda de alcance e significado sem precedentes, leva em conta diferentes realidades nacionais, capacidades e níveis de desenvolvimento e respeitando as políticas e prioridades nacionais ONU (2015). No Quadro 07, estão apresentados os objetivos do Desenvolvimento Sustentável segundo as dimensões do desenvolvimento sustentável.

Quadro 07: Objetivos do Desenvolvimento Sustentável

| Dimensões     | Objetivos do desenvolvimento sustentável  |
|---------------|---|
| <b>Social</b> | ODS 1 – Acabar com a pobreza em todas as suas formas, em todos os lugares.<br>ODS 2 – Acabar com a fome, alcançar a segurança alimentar e melhoria da nutrição e promover a agricultura sustentável.<br>ODS 3 – Garantir uma vida saudável e promover o bem-estar de todos em todas as idades.<br>ODS 4 – Assegurar a educação inclusiva e equitativa e de qualidade, e promover oportunidades de aprendizagem ao longo da vida para todos.<br>ODS 5 – Alcançar a igualdade de gênero e empoderar todas às mulheres e meninas.<br>ODS 10 – Reduzir a desigualdade dentro dos países e entre eles. |

|                      |   |
|----------------------|---|
| <b>Econômica</b>     | <p>ODS 7 – Garantir acesso à energia barata, confiável, sustentável e renovável para todos.</p> <p>ODS 8 – Promover o crescimento econômico sustentado, inclusivo e sustentável, emprego pleno e produtivo, e trabalho decente para todos.</p> <p>ODS 9 – Construir infraestrutura resiliente, promover a industrialização inclusiva e sustentável, e fomentar a inovação.</p> <p>ODS 12 – Assegurar padrões de produção e de consumo sustentáveis.</p>   |
| <b>Ambiental</b>     | <p>ODS 6 – Garantir disponibilidade e manejo sustentável da água e saneamento para todos.</p> <p>ODS 11 – Tornar as cidades e os assentamentos humanos inclusivos, seguros, resilientes e sustentáveis.</p> <p>ODS 13 – Tomar medidas urgentes para combater a mudança do clima e seus impactos.</p> <p>ODS 14 – Conservação e uso sustentável dos oceanos, dos mares e dos recursos marinhos para o desenvolvimento sustentável.</p> <p>ODS 15 – Proteger, recuperar e promover o uso sustentável dos ecossistemas terrestres, gerir de forma sustentável as florestas, combater a desertificação, deter e reverter à degradação da terra e deter a perda de biodiversidade.</p> |
| <b>Institucional</b> | <p>ODS 16 – Promover sociedades pacíficas e inclusivas para o desenvolvimento sustentável, proporcionar o acesso à justiça para todos e construir instituições eficazes, responsáveis e inclusivas em todos os níveis.</p> <p>ODS 17 – Fortalecer os meios de implementação e revitalizar a parceria global para o desenvolvimento sustentável.</p>   |

Fonte: Silva e Rosa (2020)

Ainda sobre esse tema também se pode frisar alguns dos índices / indicadores de sustentabilidade existentes em termos de requisitos que são: Pegada Ecológica (EF), Índice de Sustentabilidade Ambiental (ESI), Painel de Sustentabilidade (DS), Índice de Bem-Estar, Indicador de Progresso Genuíno (GPI), Índice de Bem-estar Econômico Sustentável, Índice de Desenvolvimento da Cidade, *Emergy/Exergy*, Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), Índice de Vulnerabilidade Ambiental (EVI), Índice de Política Ambiental (EPI), Índice de Planeta Vivo (LPI), Produto Interno Ambientalmente Ajustado (EDP) e Economia Genuína (GS). Os principais requisitos conceituais para *City Sustainability Index* (CSI) adequado são: (i) considerar aspectos ambientais, econômicos e sociais (o triplo resultado final da sustentabilidade) do ponto de vista da forte sustentabilidade; (ii) capturar impactos externos da cidade em outras áreas além dos limites da cidade, particularmente em termos de dos aspectos ambientais; (iii) criar índices / indicadores originalmente com o objetivo de avaliar a sustentabilidade da cidade; e (iv) poder avaliar as cidades do mundo em países desenvolvidos e em desenvolvimento usando eixos comuns de avaliação (MORI e CHRISTODOULOU 2012).

Na Administração Pública, indicadores podem também ser utilizados para avaliar: projetos; atividades; processos; programas do Plano Plurianual e as diversas políticas públicas. A organização que não estiver alcançando seus objetivos pode utilizar medidas corretivas na tentativa de atingir os objetivos planejados. Os indicadores funcionam como ferramentas que conduzem ao comportamento desejado. Por outro, também devem dar

aos indivíduos o direcionamento que precisam para atingir os objetivos da organização. Os indicadores devem fazer diferença na execução de projetos e atividades, e na capacidade de gerar resultados e alcançar objetivos decorrentes das práticas de gestão. Se não fizerem diferença, deve-se analisar o sistema de medição para aprimorá-lo (UCHOA, 2013).

O conjunto de relatórios, prestações de contas, demonstrações contábeis e dados nos seus mais variados formatos são exemplos de fontes de informações relacionadas a uma determinada gestão. Entretanto, um emaranhado de dados não proporciona uma comunicação rápida e eficaz. Decerto, os indicadores proporcionam um apoio aos gestores ao ordenarem e sintetizarem essas informações e assim demonstrar sistematicamente seu desempenho.

Os indicadores são instrumentos fundamentais para averiguar o desempenho das organizações, visto que uma organização traça os seus objetivos e metas. Os indicadores podem ajudar a avaliar e melhorar as estratégias adotadas. A principal finalidade dos indicadores é agrupar e mensurar avaliações para que seu significado seja mais transparente. Os indicadores simplificam as informações sobre ocorrências complexas e, assim, procuram aprimorar o mecanismo de comunicação (VAN BELLEN, 2004) (ROGMANS e GHUNAIM, 2016). Para os governos, esses indicadores de sustentabilidade servem para mostrar a situação da sustentabilidade em cada país e área geográfica para o público em geral de forma transparente e eficaz. Também podem auxiliar os governos na tomada de decisões sobre suas políticas sociais, ambientais e econômicas, bem como sobre os projetos e estratégias a serem adotados nesse sentido. (GALLEGO-ÁLVAREZ *et alii* 2015).

Os indicadores são mecanismos imprescindíveis na avaliação do conjunto de atividades do governo. A avaliação feita por meio do uso de indicadores demonstra qual o resultado alcançado e dessa forma auxilia na análise do desempenho quando ocorre o confronto entre os resultados apurados e as metas traçadas. Os gestores de posse dessas informações podem tomar suas decisões de aprimoramento, ajustes ou mudanças nos trabalhos desempenhados por essas instituições. Para Ramos (2009), um dos principais objetivos no monitoramento da sustentabilidade ambiental é apoiar os processos de tomada de decisão. Por conseguinte, aprimora a gestão da sustentabilidade e obtém melhores resultados no desenvolvimento.

A avaliação da sustentabilidade está se tornando uma ferramenta fundamental para a tomada de decisões em todo o mundo, sendo um dos principais objetivos apoiar o monitoramento das políticas públicas e, assim, melhorar a gestão dos sistemas

socioecológicos, com resultados mais sustentáveis e menos efeitos negativos (BOND *et alii*, 2012; RAMOS 2019). O estabelecimento de sistemas de indicadores é essencial para determinar os caminhos de desenvolvimento em pilares sustentáveis, desde o monitoramento de políticas públicas até a construção de sistemas de sustentabilidade que apoiem as políticas públicas. Deve estar baseado no entendimento da área em estudo e adotar um referencial teórico abrangente com uma abordagem a respeito dos problemas existentes e assim contemplar as várias dimensões da sustentabilidade (MARTINS e CÂNDIDO, 2015).

A estratégia *Environmental Monitoring and Assessment Programs* prioriza a natureza interativa entre os grupos envolvidos no seu uso, no processo de desenvolvimento de indicadores; demonstra-se, com isto, a necessidade continuada de reavaliação e de desenvolver, novamente, indicadores apropriados aos usuários. No âmbito do estudo EMAP, o desenvolvimento de indicadores compõe-se de quatro fases: seleção; avaliação; implementação e reavaliação (ROSSETTO, *et alii* 2008).

Dentro desse contexto, Jannuzzi (2017) divide em cinco etapas o uso de indicadores no ciclo políticos e nos programas sociais que podemos sintetizar no Quadro 08.

Quadro 08: Etapas do uso de indicadores

| ETAPAS   | AÇÕES   |
|--|---|
| Definição da agenda  | Disputa de prioridades na agenda social e na destinação de recursos públicos.   |
| Formulação da política ou programa social                      | São necessários indicadores de boa fidedignidade, idoneidade, validade e desagregabilidade, que cubram diversas necessidades sociais.   |
| Tomada de decisão sobre a implementação da política e programa | “É requerido um conjunto mais específico de indicadores, selecionados com base na orientação político-governamental, na natureza dos programas, nas questões sociais prioritárias e nos públicos-alvos envolvidos”.   |
| Implementação e execução dos programas                         | São necessários indicadores de monitoramento que devem preponderar pela sensibilidade, especificidade e, sobretudo, pela regularidade com que estão disponíveis.  |
| Avaliação  | Devem-se empregar indicadores de diferentes naturezas e prioridades de modo que se analise em que medida as ações programáticas contribuíram para a atenuação dos problemas sociais apontados nas fases iniciais e para a melhoria das condições de vida do público alvo. |

Fonte: Elaborado pela autora (2021), adaptado de Jannuzzi (2017).

O cumprimento dessas etapas favorece o acompanhamento e avaliação do desenvolvimento de indicadores na administração pública, podendo ser utilizados não só com os indicadores institucionais e indicadores dos instrumentos de planejamento, mas também nos programas, projetos, atividades e políticas públicas em geral.

As avaliações de sustentabilidade podem apoiar processos de tomada de decisão, desempenhando um papel nos níveis estratégico e operacional de planejamento e processos do projeto, incluindo políticas, planos, programas, projetos e atividades ou operações que abordam objetivos e metas de desenvolvimento sustentável, independentemente de seu contexto e missão específicos (RAMOS, 2019).

Um entrave significativo ao progresso em qualquer organização onde a avaliação da sustentabilidade é praticada consiste na falta de apreciação da necessidade de incorporar: o aprendizado adquirido no processo e as opiniões das partes interessadas, não apenas na consideração dos resultados, mas também no enquadramento inicial da avaliação (BOND *et alii*, 2012).

Isso também acontece por razões associadas ao fato da avaliação da sustentabilidade encontra-se, atualmente, numa fase inicial de desenvolvimento, onde a prática está sendo adaptada para melhor se adequar a novas situações e novos contextos, visto que a prática ainda não atingiu uma situação em que métodos ou abordagens específicas comprovadamente funcionam de forma satisfatória (BOND *et alii*, 2012).

Carvalho e Barcellos (2009) destacam que os indicadores de sustentabilidade possuem uma referência importante nos Princípios de *Bellagio*, desenvolvidos na Itália por especialistas em indicadores ambientais em novembro de 1996, que apresentam normas que devem nortear a construção de indicadores: existência de um guia de visão e normas para avaliar o progresso rumo à sustentabilidade, perspectiva holística, presença de elementos essenciais de avaliação do progresso rumo à sustentabilidade, escopo adequado, foco prático, transparência, comunicação efetiva, ampla participação, avaliação constante e capacidade institucional.

O projeto Bellagio foi realizado pela equipe do International Institute for Sustainable Development - IISD e por um grupo de especialistas e colaboradores. A direção-geral veio de Peter Hardi, e o trabalho editorial e coordenação do estudo de caso ficaram a cargo de Terrence Zdan. A produção e edição dos estudos de caso, disponíveis em versão impressa, em disquete e no IISDnet (<http://iisd1.iisd.ca/>), foi possível através do apoio financeiro do Fundo de Inovação da Fundação Rockefeller. Assim, foi definido um conjunto de princípios para a construção de indicadores de desenvolvimento sustentável do

nível local ao internacional e para as diversas fases do processo, desde a seleção, concepção e definição de indicadores à operacionalização, interpretação e divulgação (HARDI e ZDAN, 1997).

Hardi e Zdan (1997) enfatizam que nessa abordagem os princípios estão inter-relacionados e devem ser aplicados em conjunto, pois se destinam ao uso no início e no aprimoramento das atividades de avaliação de diferentes grupos, tendo como exemplo, organizações não governamentais, comunidades, empresas, instituições públicas nacionais e internacionais.

#### Quadro 09: Os 10 princípios de Bellagio 1997

| PRINCÍPIO                         |  |
|-----------------------------------|--|
| 1. Visão e Objetivos Orientadores | Ser orientado por uma visão clara de desenvolvimento sustentável com metas e por objetivos que definem essa visão.   |
| 2. Perspectiva Holística          | Incluir a revisão de todo o sistema, bem como de suas partes, considerar o bem-estar dos subsistemas sociais, ecológicos e econômicos, como também considerar as consequências positivas e negativas da atividade humana.  |
| 3. Elementos Essenciais           | Considerar a equidade e a disparidade dentro da população atual e entre as gerações presentes e futuras, as condições ecológicas das quais a vida depende e atentar para o desenvolvimento econômico que contribuem para o bem-estar humano e social.  |
| 4. Escopo Adequado                | Adotar um horizonte de tempo longo o suficiente para capturar as escalas de tempo humana e do ecossistema, definir o espaço de estudo grande o suficiente para incluir não apenas os impactos locais, basear-se nas condições históricas e atuais para antecipar as condições futuras.                                   |
| 5. Foco Prático                   | Apresentar um número limitado de questões-chave, de indicadores ou combinações de indicadores para análise e padronizar a medição para permitir a comparação dos valores do indicador com metas, valores de referência, intervalos, limites, ou direção das tendências.  |
| 6. Abertura                       | Os métodos e dados utilizados devem estar acessíveis a todos.  |
| 7. Comunicação Eficaz             | Utilizar indicadores e outras ferramentas que estimulam e servem para envolver os tomadores de decisão, visar a simplicidade na estrutura e no uso de uma linguagem clara e simples.   |
| 8. Ampla Participação             | Obter ampla representação dos diferentes grupos para garantir o reconhecimento de valores diversos e mutáveis.   |
| 9. Avaliação Contínua             | Desenvolver uma capacidade de repetir a medição para determinar as tendências, ser iterativo, adaptativo e responsivo as mudanças e incertezas, ajustar metas, estruturas e indicadores conforme novos insights são obtidos bem como promover o desenvolvimento da aprendizagem e do feedback para a tomada de decisões. |
| 10. Capacidade Institucional      | Fornecer a capacidade institucional para coleta de dados, manutenção, documentação e apoio ao desenvolvimento da capacidade de tomada de decisão.  |

Fonte: Adaptado Hardi e Zdan, 1997

Em 2009, foi feita uma reapreciação destes 10 princípios de Hardi e Zdan (1997) e divulgados os 8 Princípios Bellagio STAMP (*Bellagio Sustainability Assessment and Measurement Principles – Bellagio STAMP*) para a avaliação e medição da sustentabilidade. Assim como em 1996, os princípios *Bellagio* STAMP também foram desenvolvidos por um grupo de especialistas. Este procedimento foi semelhante ao método empregado na criação dos princípios originais.

A experiência coletiva do grupo de especialistas líderes em medição e avaliação foi essencial para o desenvolvimento da reformulação dos 10 princípios de Hardi e Zdan (1997) (Pinter *et alii*, 2012) (quadro 10). Desta forma, os princípios originais tornaram-se uma referência no trabalho de avaliação e medição da sustentabilidade em muitos projetos a nível comunitário, local, regional e nacional. Esses princípios norteiam os procedimentos necessários à construção de indicadores socioambientais nas diferentes organizações e seus múltiplos atores.

Quadro 10: Os 8 princípios *Bellagio STAMP*

| PRINCÍPIO                                 | A avaliação do progresso em direção ao desenvolvimento sustentável deve:  |
|---|---|
| <b>1. Visão orientadora</b>               | Deve ser definida uma visão que enquadre todo o sistema de indicadores e que seja guiada pelo objetivo de melhorar o bem-estar das populações dentro dos limites da capacidade da biosfera e mantendo essa capacidade para as futuras gerações. Deve ser discutido o que significa bem-estar e o que significa desenvolvimento sustentável em cada contexto. Definir uma visão coletiva, de forma participativa e socialmente integradora, é determinante para a mobilização social e o impacto do sistema de indicadores |
| <b>2. Considerações essenciais</b>        | A construção do sistema de indicadores deve considerar: O sistema social, económico e ambiental como um todo articulado, com um carácter holístico, e as interações entre as suas componentes, nomeadamente incluindo questões de governação; As dinâmicas e interações entre tendências atuais e forças de mudança; Os riscos, as incertezas e as atividades que possam ter impacto noutros territórios; As implicações para a tomada de decisão, incluindo sinergias e obstáculos.                                      |
| <b>3. Âmbito adequado</b>                 | Deve ser adotada uma escala temporal apropriada, que permita capturar efeitos de políticas e atividades humanas passadas e atuais a curto e longo prazo, bem como a dimensão geográfica adequada, além do contexto local.   |
| <b>4. Modelo conceitual e indicadores</b> | O sistema deve ser baseado: num modelo conceitual explícito que identifique os temas a serem monitorizados através de indicadores-chaves; Na utilização de metodologias <i>standard</i> ou indicadores comparáveis, sempre que possível; Na comparação dos valores dos indicadores com metas, sempre que possível.  |
| <b>5. Transparência</b>                   | Para assegurar a transparência de todo o sistema de indicadores é necessário: Assegurar que os dados, indicadores e resultados da avaliação estejam acessíveis ao público; Explicar as escolhas, hipóteses e incertezas que podem influenciar os resultados dos indicadores; Divulgar as fontes dos dados e metodologias de cálculo dos indicadores; Divulgar todas as fontes de financiamento e possíveis conflitos de interesse.  |
| <b>6. Comunicação eficaz</b>              | A comunicação dos indicadores é determinante, devendo utilizar linguagem clara e acessível, suportada por estratégias diferenciadas e inovadoras (nomeadamente utilizando diferentes meios visuais que ajudem a interpretar e contar uma história sobre os indicadores), e divulgando a maior quantidade de informação possível, de forma fidedigna e objetiva.   |
| <b>7. Participação ampla</b>              | Deve ser assegurada a participação ampla de atores locais na construção e operacionalização dos sistemas de indicadores, devendo o seu envolvimento dar-se desde o início e ao longo de todo o processo de definição, operacionalização e divulgação dos indicadores.   |
| <b>8. Continuidade e capacidade</b>       | Deve haver capacitação institucional para dar continuidade ao sistema, suportada por medições repetidas, flexibilidade para adaptações, investimento para desenvolver e manter uma capacidade adequada e para adotar uma melhoria e aprendizagem contínua.  |

Fonte: Adaptado de Pinter *et alii*. (2012)

Como podemos observar, as alterações introduzidas com a formulação dos 8 princípios *Bellagio STAMP* não alteraram de forma significativa as ideias iniciais apresentadas em 1997. Alguns princípios foram combinados, e outros receberam nova nomenclatura. Tanto a versão original com 10 princípios, quanto a versão com oito seguem o mesmo objetivo de melhorar o processo e transparência na avaliação, introduzir uma comunicação eficaz, dedicar atenção às diferenças culturais, ampliar a participação nos processos de avaliação e promover a compreensão de todas as partes interessadas em relação aos problemas sociais e ambientais existentes. Semelhantemente houve a preocupação constante em relação ao envolvimento da sociedade nos processos de tomada de decisão.

Moreno Pires (2017) destaca a preocupação metodológica relacionada à escolha dos critérios mais adequados para se selecionar um “bom” indicador ou um “bom” sistema de indicadores. Nesse sentido, a autora apresenta uma lista de critérios, para orientar esta seleção, assim como as considerações de Meadows (1998), IISD (2000), Miller (2007) e são apresentadas a seguir:

- Relevância – deve estar vinculada a um ou mais temas em torno dos quais são formuladas as principais políticas e deve estar relacionada aos seus objetivos e metas (IISD, 2000);
- Dados acessíveis – dados com qualidade técnica, disponíveis a um custo razoável e não confidenciais (IISD, 2000) (MEADOWS, 1998);
- Fácil aquisição de dados – A operabilidade e robustez dos métodos de captação, processamento e análise que permitem monitorizá-los ao longo do tempo (MORENO PIRES, 2017);
- Simplicidade e facilidade de comunicação – as informações devem ser apresentadas aos seus destinatários de uma forma que seja compreensível e visualmente agradável (MEADOWS, 1998) (IISD, 2000);
- Número delimitado – a lista de indicadores não deve ser muito extensa (MORENO PIRES, 2017);
- Transparente – quanto às fontes de dados, metodologias de cálculo e quem é o responsável pelo cálculo. Apresentar clareza nos seus propósitos e explicar todas as suas suposições (MORENO PIRES, 2017);
- Peso histórico – disponibilizar ao público alvo tempo para aprender sobre os indicadores, aprender com suas flutuações e entender o que isso significa para suas próprias

vidas / negócios / política. Apreciando assim todo o aspecto histórico do contexto. (MILLER, 2007);

- Validade científica e credibilidade – o indicador deve refletir com precisão os fatos; Os dados devem ser coletados usando técnicas de medição cientificamente válidas e comprovadas (IISD, 2000);
- Percepção – os indicadores devem combinar diferentes tipos de conhecimento, ciência e bom senso (MILLER, 2007);
- Horizonte de tempo apropriado e área espacial relevante – dados para séries temporais e unidades espaciais relevantes estão disponíveis (MORENO PIRES, 2017);
- Significado – Os indicadores devem ter um propósito para os cidadãos, para a sociedade que os utilizam, devem motivá-los a querer mudar suas atitudes e condutas em direção a um objetivo comum. (MILLER, 2007);
- Adaptabilidade e flexibilidade – devem ser flexível, adaptável, moldável, pronto para discussão, mudança, aprendizado e melhoria contínua. (MEADOWS, 1998; MILLER, 2007);
- Institucionalizar a produção de conhecimento – Refere-se à capacidade das instituições de implantar as mudanças necessárias para tornar possível a continuidade dos indicadores (MILLER, 2007); e
- Participação – os indicadores devem ser resultado de um processo colaborativo que inclua diversos indivíduos na definição e operacionalização e cujas atribuições pelos indicadores sejam distribuídas de forma uniforme e transparente (MEADOWS, 1998) (MILLER, 2007).

De acordo com as considerações apresentadas por Moreno Pires (2017) um indicador só é bom se for utilizado de forma simplificada e se realmente for útil. Mas para isso precisa saber qual é o objetivo do indicador, quem vai utilizá-lo e de que forma cumpre as suas funções e as metodologias e regras que estão implícitas na sua construção. Sobretudo quando falamos de desenvolvimento sustentável, estas questões ainda se tornam mais importantes, e daí a necessidade de compreender os extensos debates científicos, acadêmicos e políticos em torno do processo de construção e definição de indicadores de desenvolvimento sustentável.

Os trabalhos citados reforçam a necessidade de mais esforço para assegurar certo grau de transparência na avaliação e implantação dos indicadores de sustentabilidade. O sistema é dinâmico e requer a capacidade de elaboração de indicadores que possam ser amplamente utilizados nas tomadas de decisão.

Os efeitos ambientais, sociais, institucionais e econômicos em níveis estratégicos de decisão também poderiam ser melhorados positivamente por meio da adoção de indicadores relevantes e viáveis (RAMOS 2009 e 2019). Torna-se primordial que as informações sejam de fácil acesso aos usuários. Por isso, é fundamental que os critérios e indicadores estejam à disposição e publicados para consultas futuras (DOMINGUES,2015).

Várias abordagens estão sendo desenvolvidas e testadas para avaliar o progresso em direção ao desenvolvimento sustentável. Na maioria dos casos, o foco está em escolher as medidas corretas para a tarefa e organizá-las com sabedoria. Uma preocupação primordial é comunicar os resultados de forma eficaz ao público em geral, bem como à sociedade civil e aos tomadores de decisão (HARDI e ZDAN, 1997).

A avaliação da sustentabilidade por meio de indicadores pode tornar-se desatualizada ou difusa devido a uma série de fatores e dificuldades na seleção, implementação, reconhecimento e acompanhamento da sustentabilidade (BATALHAO, 2019; ROGMANS e GHUNAIM, 2016).

Segundo Ramos (2009) a importância das abordagens participativas torna-se mais evidente em uma escala regional e local, onde há uma maior aproximação entre comunidades, especialistas, tomadores de decisão e partes interessadas em geral.

O Relatório Que Faire destaca que o desenvolvimento sustentável é endógeno nasce do coração de cada sociedade e conta primeiro com as próprias forças e recursos e define com soberania os seus problemas e aspirações. Esses posicionamentos destacam o papel da sociedade na construção das agendas ambientais.

Meadows (1998) também identifica a importância da sociedade neste processo de mudanças, pois cabe destacar a ocorrência de permuta entre as partes: se por um lado os governos têm recursos científicos e financeiros para coletar informações que são inacessíveis aos cidadãos, como imagens de satélite ou vazamentos de radiação, por outro lado o cidadão pode fornecer informações básicas e detalhadas que são inacessíveis aos governos.

As iniciativas regionais de sustentabilidade, em particular os indicadores e as ferramentas relacionadas, podem desempenhar um papel importante no apoio à avaliação das assimetrias intra e inter-regionais, tornando-se uma ponte para as realidades locais e nacionais. A avaliação estratégica ambiental e de sustentabilidade das políticas, planos e programas regionais será realizada de forma mais eficaz por meio de indicadores

específicos da região, peça fundamental na execução dos estudos de avaliação estratégica (RAMOS, 2009).

Localizar dados de qualidade com suas séries históricas atualizadas nos bancos de dados torna-se um desafio. A falta de dados atualizados e qualificados dificulta medir a sustentabilidade de forma mais eficaz e realista. Mesmo que a relevância de alguns indicadores seja reconhecida na análise de sustentabilidade, torna-se impossível incluí-los na análise se não estiverem atualizados ou se não agregarem informações, criando uma lacuna na pesquisa. (HÁK *et alii*, 2016; PINTÉR *et alii*.2018; VERMA e RAGHUBANSHI, 2018; TANGUAY *et alii*, 2010). Para enfrentar esse desafio, é necessário que os institutos de pesquisa atualizem anualmente seus bancos de dados com informações ordenadas e confiáveis (MARTINS e CÂNDIDO, 2015; BATALHAO, 2019).

A construção de banco de dados que evidencie o acesso aberto, rápido, apropriado, significativo, relevante e transparente com as informações sobre questões de sustentabilidade é primordial para o desenvolvimento da avaliação da sustentabilidade. (BATALHAO, 2019; KELLY, 2018)

Na escolha e no uso de indicadores há desafios a serem ultrapassados como a existência de indicadores superagregados, que não mede o que é de fato mensurável e são incompletos. Precisamos de muitos indicadores porque há diversas visões de mundo e essa busca por indicadores é evolutiva (MEADOWS, 1998).

Além disso, é necessário utilizar métodos adequados para diminuir o caráter subjetivo da sustentabilidade e a limitação de alguns indicadores relacionados à disponibilidade, qualidade e atualização dos dados. Portanto, é necessário que a seleção, aplicação, análise e monitoramento dos indicadores sejam realizados por meio de métodos adequados para reduzir as fragilidades representadas pelo conceito de sustentabilidade (MARTINS e CÂNDIDO, 2015).

A ausência de indicadores para compor um sistema de monitoramento e avaliação das dimensões da sustentabilidade ainda é um grande desafio em todos os níveis. Ademais, as partes interessadas podem discutir como um sistema de classificação para critérios de avaliação específicos é apropriado às suas necessidades. Essa a própria discussão pode levar a novos *insights* e melhorias nos sistemas de classificação (ROGMANS e GHUNAIM, 2016).

Os indicadores devem ser construídos e revalidados por meio de modelos metodológicos que enfoquem as questões de sustentabilidade e sejam orientados para uma base conceitual consistente e coerente. Os indicadores subjetivos devem se tornar

indicadores objetivos com foco especial em um escopo mais consensual. Além desses, há outros aspectos que temos que articular como as metas e objetivos internacionais com os propósitos nacionais, regionais e locais (BATALHAO, 2019).

O uso de indicadores dentro do movimento de sustentabilidade é um desafio simultâneo de relevância, credibilidade e legitimidade de modo que uma análise de usabilidade pode produzir resultados diferentes em limites de políticas particulares operacionalizados por um sistema de indicadores (CASH *et alii.* 2002; CASH *et alii.* 2003; HOLDEN, 2013). A mediação pode funcionar como reforço à legitimidade do processo por meio do aumento da transparência, trazendo todas as perspectivas para a discussão, fornecendo regras de conduta e estabelecendo critérios para a tomada de decisões (CASH *et alii.* (2003).

Os indicadores são mais eficazes e ativos quando estão alinhados com os valores de seu público-alvo (DAHL, 2012). O público-alvo são todas as partes interessadas na avaliação e relato de sustentabilidade e a ênfase particular está nos indicadores principais para o público em geral, tomadores de decisão e gestores. Sempre que possível, utiliza-se uma linguagem não técnica ou, em alternativa, gráficos para facilitar a divulgação, nomeadamente no caso dos indicadores principais (RAMOS e CAEIRO, 2010).

Estes indicadores de sustentabilidade podem ser úteis individualmente para visualizar o estado de cada país em matéria de sustentabilidade, quais são as suas deficiências e aspectos mais relevantes, e para comparar a sustentabilidade de cada país com a de outros países da sua área geográfica, bem como identificar os seus aspectos mais eficazes GALLEGO-ÁLVAREZ (2015).

Ao considerar os referidos aspectos é importante ressaltar que vários indicadores e conjuntos de indicadores foram desenvolvidos em vários níveis e setores para avaliar o progresso em direção à sustentabilidade. Entretanto, os resultados mostram que os indicadores são usados, mas seu uso é amplamente restrito. Torna-se necessário a criação de alternativas favoráveis e, assim o aumento do uso instrumental direto de indicadores e possibilidades de gerar impactos mais amplos na sociedade (RINNE *et alii.*, 2012).

O uso do indicador é mais seletivo e regularmente eles são usados de forma política para legitimar posições políticas existentes. Portanto, escolhem apenas os indicadores que se adaptam bem a determinada situação (RINNE *et alii.*, 2012).

Como os indicadores são voltados para avaliar as políticas públicas, estas são criadas e mensuradas pela administração pública para garantir direitos, auxílios ou prestações de serviços à população e tem como finalidade principal reunir programas,

ações, projetos e atividades para obter o bem-estar da população e o interesse social, além de considerar e assegurar que a população tenha acesso aos direitos garantidos pela legislação vigente. Logo, os indicadores são instrumentos de interesse de toda sociedade.

Os indicadores de sustentabilidade são amplamente ignorados por muitos grupos de usuários que têm relação com as questões apresentadas. Porém dificilmente esses grupos utilizam essas avaliações. RINNE *et alii* (2012) em suas pesquisas trazem seus apontamentos a respeito da avaliação dos indicadores, pois apesar da diversidade de métodos e ferramentas para medir o desenvolvimento sustentável, os indicadores são uma das abordagens mais usadas. No entanto, essas ferramentas geralmente não incluem a avaliação da medição de desempenho do próprio instrumento. Dessa forma, os autores desenvolvem uma estrutura conceitual para projetar e avaliar a eficácia dos próprios indicadores de sustentabilidade (RAMOS e CAEIRO, 2010).

A *Meta-performance* pode desempenhar um papel valioso como ferramenta de controle de qualidade para autoavaliação durante a realização de uma avaliação. Usá-la como uma lista de verificação ajuda o avaliador a garantir que nada importante tenha sido esquecido PATEL (2002).

Na *Meta-performance* os indicadores de avaliação mostram os seguintes pontos: (1) uma avaliação das atividades gerais de avaliação, para medir o desempenho do indicador; (2) a adequação dos indicadores de sustentabilidade, incluindo os aspectos metodológicos e os resultados alcançados e (3) uma avaliação das medidas e ações de sustentabilidade originadas pela operação e análise do indicador (RAMOS e CAEIRO, 2010).

A *Meta-performance* nos indicadores de sustentabilidade no setor público favorece seu acompanhamento, aperfeiçoamento e eficácia. Muitas informações pertinentes que poderiam ajudar na construção de indicadores ainda não estão acessíveis e dificulta as pesquisas neste setor.

Para compreender a complexidade do sistema político, o monitoramento deve incluir uma abordagem qualitativa. Os indicadores serão decisivos num processo de mudança quando reunirem um conjunto de características que permitem: medir diferentes aspectos para compreender a complexidade dos fenômenos sociais; capacitar a sociedade a participar do processo de determinação do desenvolvimento; comunicar tendências, apoiar a tomada de decisões; e variáveis associadas, porque a realidade não é linear nem unilateral e requer uma visão unificada de sua complexidade (BATALHÃO, 2019).

A administração pública precisa de modificações para levar em consideração a gestão da sustentabilidade e o desempenho de uma forma mais holística. Algumas instituições continuam reconhecendo apenas os serviços ambientais tradicionais, como, por exemplo, a gestão de resíduos (DOMINGUES, 2015). Esta é parte de uma rede complexa e interligada com diferentes atores todos voltados para um único propósito de resguardar o planeta.

Os serviços públicos são o resultado central das organizações públicas e o desempenho de sustentabilidade desses serviços reflete o compromisso da organização com o desenvolvimento sustentável. Isso poderia contribuir para apoiar avaliações de desempenho de serviços públicos com base em um conjunto abrangente de critérios e indicadores (DOMINGUES, 2015; BATALHÃO, 2019).

Considerando tais colocações, um conjunto abrangente de indicadores atualizados, confiáveis e oportunos são ferramentas imprescindíveis para a medição de desempenho institucional. Quando bem empregados os indicadores confirmam se a gestão está adotando as melhores estratégias.

### **2.5.1 As Instituições de Ensino Superior como multiplicadora dos princípios socioambientais**

As universidades podem dar uma contribuição significativa para melhorar a sustentabilidade das regiões por meio de práticas exemplares, pesquisa, ensino e assumindo um papel de liderança em parcerias comunitárias com foco na sustentabilidade. Tem um papel importante a desempenhar, através do seu conhecimento técnico-científico, independência, transparência e ação pró-ativa e facilitadora, no auxílio a todos os *stakeholders* no enfrentamento de novas oportunidades e riscos para a sustentabilidade, e implementando as medidas necessárias (RAMOS, 2009).

As universidades como agentes de transformação exercem um papel imprescindível na promoção da mudança e da inovação. A sua notoriedade em relação à eficiência na formação de discentes críticos e participativos é incontestável. Cabe destacar que todo potencial e empenho também deveriam ser direcionados para a formação de indivíduos com práticas responsáveis e sustentáveis. Além disso, as instituições de ensino superior carecem de programas de conscientização pública para inteirar seu público interno e a comunidade sobre os temas ambientais.

As universidades e seus líderes precisam ser mais pró-ativos em tornar o desenvolvimento sustentável uma parte integrante de seu sistema, para que possam se tornar líderes na criação de novos paradigmas e na eliminação dos velhos paradigmas. Para que isso aconteça, eles devem garantir que as necessidades das gerações presentes e futuras sejam melhor compreendidas e atendidas. Para isso, a equipe deve ser capaz de catalisar e implementar paradigmas voltados para a sustentabilidade, introduzindo a cultura sustentável em todos os cursos, currículos e atividades da IES (LOZANO *et alii*, 2013; HOOVER e HARDER, 2015; DISTERHEFT *et alii*, 2016).

Diante de tal concepção é necessário lembrar que as instituições de ensino demonstram capacidade de se tornar uma multiplicadora dos princípios socioambientais interna e externamente. Acrescente-se, ainda, que as universidades formam os líderes de amanhã e orientam como discentes podem integrar a sustentabilidade em cada decisão e ação a fim de alcançar melhorias ambientais (PAVLOVA-GILLHAM e SWINFORD, 2017).

Muitas são as instituições de ensino superior que ainda observam a sustentabilidade como teoria ou sem vínculo com a realidade, não reconhecendo os benefícios institucionais que o desenvolvimento sustentável pode proporcionar (Leal Filho, 2000; LEAL FILHO *et alii*, 2016 ). As universidades podem apoderar-se de muitos benefícios quando desenvolvem práticas sustentáveis (Leal Filho, 2000). A administração e gestão são os principais obstáculos para o desenvolvimento sustentável nas instituições de ensino superior (LEAL FILHO *et alii*, 2017). As universidades devem se transformar para se tornarem modelos de justiça social e gestão ambiental e promover o aprendizado sobre sustentabilidade (LEAL FILHO *et alii*, 2018).

A academia pode desempenhar um papel importante em muitas iniciativas sustentáveis, fornecendo credibilidade, suporte científico e técnico e contribuindo para uma maior participação do público. As universidades devem desempenhar um papel importante na educação, pesquisa, formulação de políticas, troca de informações e o alcance social necessário para criar um desenvolvimento equitativo e sustentável (RAMOS, 2009). A participação apresenta-se como um benefício para a mudança geral do paradigma em direção a sustentabilidade na cultura universitária e assim ao desenvolvimento sustentável (DISTERHEFT, 2015).

O papel da academia deve ser entendido simplesmente como mais uma contribuição para o enfrentamento dos novos problemas e potencialidades da sustentabilidade. Ao atuar de forma responsável e sustentável a academia é capaz de exercer uma influência

significativa na sociedade. O corpo discente e o docente podem auxiliar as atividades voltadas para a cooperação e ajuda às sociedades para se tornarem mais sustentáveis (RAMOS, 2009; LOZANO *et alii*. 2013; GALLEGO-ÁLVAREZ *et alii* 2015). No que diz respeito à educação, os temas de sustentabilidade assim como nas universidades também podem ser introduzidos no ensino médio para conscientizar os alunos sobre a situação do mundo que nos rodeia (GALLEGO-ÁLVAREZ *et alii* 2015).

A governança é considerada um componente importante no apoio aos esforços das instituições de ensino superior para incluir considerações sobre o desenvolvimento sustentável como parte de suas estratégias (LEAL FILHO, 2021; TEMEL *et alii*, 2021). Stephens e Graham (2010) reforçam que universidades possuem uma estabilidade institucional e esse atributo permite que o ensino superior realmente tenha um forte potencial para encorajar e se envolver em um pensamento amplo e de longo prazo, o que é difícil de se realizar em outros setores ou subsistemas da sociedade.

Quadro 11: Histórico das iniciativas para promover o desenvolvimento sustentável

| Ano  | Evento / declaração   | Nível ou foco   |
|------|---|-----------------|
| 1972 | Declaração de Estocolmo sobre o Meio Ambiente Humano, Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano, Suécia  | Sociedade       |
| 1975 | <i>The Belgrade Charter, Belgrade Conference on Environmental Education, Yugoslavia</i>   | Educação        |
| 1977 | <i>Tbilisi Declaration, Intergovernmental Conference on Environmental Education, Georgia</i>  | Educação        |
| 1987 | <i>“Our Common Future”, The Brundtland Report</i>   | Sociedade       |
| 1990 | <i>Talloires Declaration, Presidents Conference, France</i>   | Ensino superior |
| 1991 | <i>Halifax Declaration, Conference on University Action for Sustainable Development, Canada</i>   | Ensino superior |
| 1992 | <i>Report of the United Nations Conference on Environment and Development (Rio Conference); Agenda 21, Chapter 36: Promoting Education, Public Awareness and Training and Chapter 35: Science for Sustainable Development</i> | Sociedade       |
| 1992 | <i>Association of University Leaders for a Sustainable Future founded, USA</i>  | Ensino superior |
| 1993 | <i>Kyoto Declaration, International Association of Universities Ninth Round Table, Japan</i>  | Ensino superior |
| 1993 | <i>Swansea Declaration, Association of Commonwealth Universities’ Fifteenth Quinquennial Conference, Wales</i>  | Ensino superior |
| 1993 | <i>COPERNICUS University Charter, Conference of European Rectors (CRE)</i>  | Ensino superior |
| 1996 | <i>Ball State University Greening of the Campus conferences were in 1997, 1999, 2001, 2003, 2005, 2007, and 2009</i>  |                 |
| 1997 | <i>Thessaloniki Declaration, International Conference on Environment and Society: Education and Public Awareness for Sustainability, Greece</i>   | Educação        |

|      |  |                 |
|------|--|-----------------|
| 1999 | <i>Environmental Management for Sustainable Universities (EMSU) conference first held in Sweden. Following conferences in 2002 (South Africa), 2004 (Mexico), 2006 (U.S.A.), 2008 (Spain), and in 2010 in The Netherlands.</i> | Ensino superior |
| 2000 | <i>Millennium Development Goals</i>  | Sociedade       |
| 2000 | <i>The Earth Charter</i>   | Sociedade       |
| 2000 | <i>Global Higher Education for Sustainability Partnership (GHESP)</i>  | Ensino superior |
| 2001 | <i>Lüneburg Declaration on Higher Education for Sustainable Development, Germany</i>   | Ensino superior |
| 2002 | <i>World Summit on Sustainable Development in Johannesburg, South Africa (Type I outcome: Decade of Education for Sustainable Development; Civil Society outcome: the Ubuntu Declaration)</i>                                  | Sociedade       |
| 2004 | <i>Declaration of Barcelona</i>  | Ensino superior |
| 2005 | <i>Start of the UN Decade of Education for Sustainable Development (DESD)</i>  | Educação        |
| 2005 | <i>Graz Declaration on Committing Universities to Sustainable Development, Austria</i>   | Ensino superior |
| 2009 | <i>Abuja Declaration on Sustainable Development in Africa: The role of higher education in SD, Nigeria</i>   | Ensino superior |
| 2009 | <i>Torino (Turin) Declaration on Education and Research for Sustainable and Responsible Development, Italy</i>   | Ensino superior |
| 2011 | <i>Declaración de las Américas “Por la sustentabilidad de y desde la universidad”</i>  | Ensino superior |
| 2014 | <i>Nagoya Declaration on Higher Education for Sustainable Development</i>  | Ensino superior |
| 2014 | <i>The Lima Ministerial Declaration on Education and Awareness-raising</i>   | Educação        |
| 2017 | <i>Declaration of Ethical Principles in relation to Climate Change</i>   | Sociedade       |
| 2021 | <i>- Acting and Educating for Sustainable Development at Universities - Takeaways from IAU webinar 4 May 2021</i>  | Ensino superior |

Fonte: (Adaptado e atualizado de Calder e Clugston (2003) e Wright (2004) Lozano, R., Lukman, R., Lozano, F.J., Huisingh, D., Lambrechts, W., (2013) e HESD (2021)

A Declaração de Talloires aborda o currículo, a pesquisa, as operações e o esforço universitário mundial em direção a um futuro sustentável. Além disso, a Declaração ressalta a necessidade de transdisciplinaridade e de implementação de desenvolvimento sustentável em todas as experiências acadêmicas. A Declaração de *Talloires* foi assinada em outubro de 1990 por vinte reitores e vice-reitores de universidades de diferentes partes do mundo (LOZANO, *et alii* 2013)

A Declaração de *Talloires* apresenta os dez objetivos:

1. Aumentar a Conscientização sobre o Desenvolvimento Ambientalmente Sustentável;
2. Criar uma cultura institucional de sustentabilidade;
3. Educar para uma cidadania ambientalmente responsável;
4. Fomentar a Alfabetização Ambiental para Todos;
5. Praticar Ecologia Institucional;
6. Envolver todas as partes interessadas;
7. Colaborar para abordagens interdisciplinares;

8. Melhorar a capacidade das escolas primárias e secundárias;
9. Ampliar o serviço e alcance nacional e internacional; e
10. Manter a continuidade (ULSF, 1990).

A *Global Higher Education for Sustainability Partnership* (GHESP) foi desenvolvida em 2000, na reunião conjunta da Associação de Líderes Universitários para um Futuro Sustentável e implementado ativamente entre 2003 e 2007, definiu onze áreas nas quais as universidades deveriam trabalhar por uma sociedade justa, justa e ambientalmente compatível. Uma série de consultas regionais com líderes universitários e *stakeholders* identificaram as áreas relacionadas à visão de educação para a sustentabilidade, estratégias de mudança, redes e alianças, além de pesquisa, currículo e ensino, vida estudantil, atividades práticas e entre outros (FADEEVA e MOCHIZUKI, 2010).

O GHESP tem como objetivo promover melhor compreensão e implementação mais eficaz das estratégias de integração do desenvolvimento sustentável nas instituições de ensino superior com a avaliação do progresso na integração da sustentabilidade nos currículos e na promoção do avanço da pesquisa. De igual modo, proporciona uma gestão com as operações mais eficientes e eficazes, e divulgação e promoção de iniciativas universitárias em direção a um ambiente sustentável (LOZANO *et alii*, 2013).

A *Global Higher Education for Sustainability Partnership* tem como planos os quatro itens a seguir:

1. Promover uma melhor compreensão e implementação mais eficaz de estratégias para a incorporação do desenvolvimento sustentável nas universidades e outras instituições de ensino superior. A ênfase é colocada na necessidade de abordagens interdisciplinares para o ensino e a pesquisa.
2. Identificar, compartilhar e disseminar estratégias, modelos e boas práticas amplamente eficazes para a promoção do ensino superior para o desenvolvimento sustentável.
3. Fazer recomendações sobre ensino superior para o desenvolvimento sustentável em consulta com as principais partes interessadas do Norte e do Sul.
4. Trabalhar em estreita colaboração com o sistema das Nações Unidas para desenvolver e implementar este plano de ação conjunto dirigido a alcançar objetivos comuns; e analisar e avaliar esta experiência como um projeto de demonstração internacional (GHESP, 2005).

Lozano *et alii* (2015) identificaram na sua pesquisa com 70 instituições de vários países em que existem uma forte relação entre o compromisso do desenvolvimento

sustentável, implementação e assinatura de algum tipo de declarações, cartas e iniciativas sustentáveis como as apresentadas no quadro anterior. Em geral, os resultados mostraram dois clusters de IES: os que estão na linha de frente, que mostram alto comprometimento, assinaram uma declaração ou pertencem a uma carta, e se engajaram na implementação de desenvolvimento sustentável; e as IES, que estão atrasadas em termos de compromisso, implementação e assinatura de declarações. Os resultados da pesquisa mostram que tem havido um interesse mais forte na integração de SD nas IES na Europa do que em outras regiões do mundo,

Ao levar em consideração esta perspectiva, é importante enfatizar que embora as mudanças nessas áreas possam ser significativamente controladas ou diretamente influenciadas por instituições de ensino superior, muitas delas são influenciadas, muitas vezes de forma crítica, por interessados não universitários. A exemplo de governos, associações profissionais, o setor privado e a comunidade local também podem criar restrições e obstáculos para reformas do ensino superior (FADEEVA e MOCHIZUKI, 2010).

Lozano *et alii* (2015) propõem algumas recomendações aos responsáveis pelo ensino superior:

- i. Reconhecer que o sistema de IES é composto de vários elementos inter-relacionados dentre eles: estrutura institucional, educação, pesquisa, operações do campus, alcance da comunidade, colaboração com outras instituições de ensino superior, experiências de vida no campus, avaliação e relatórios, colaboração com outras IES, desenvolvimento sustentável como parte integrante do quadro institucional, experiências de vida em campos, e programas de educação continuada;
- ii. Comprometer-se com o desenvolvimento sustentável integrando o pensamento sustentável nas políticas e estratégias da IES;
- iii. Demonstrar o comprometimento da IES assinando as declarações, cartas e iniciativas sustentáveis;
- iv. Estabelecer planos de curto, médio e longo prazo para a institucionalização do desenvolvimento sustentável; e
- v. Certificar-se de que o desenvolvimento sustentável seja implementado em todo o sistema, pois os maiores desafios para as IES são se comprometer totalmente com o desenvolvimento sustentável e o implementar holisticamente em todas as atividades da instituição.

As instituições de ensino superior têm um papel importante a desempenhar na transição para uma sociedade global mais sustentável (HOOVER e HARDER, 2015). A agenda de pesquisa sobre sustentabilidade no ensino superior deve equilibrar uma rica descrição de aspectos específicos das atividades universitárias em sustentabilidade com uma análise robusta e comparativa da dinâmica e das interações entre redes, escalas e níveis no ensino superior e entre múltiplas organizações (STEPHENS e GRAHAM, 2010).

Além disso há a necessidade do aumento da divulgação de pesquisas referentes a implementação e avaliação de iniciativas de sustentabilidade no ensino superior, incorporando mais aspectos não financeiros para aumentar o engajamento das partes interessadas (STEPHENS e GRAHAM, 2010; SARAITE-SARIENE, 2020). Para promover a sustentabilidade, devemos primeiro ser líderes em desenvolvimento sustentável, assumindo a responsabilidade por nosso próprio desempenho. Esses desafios incluem a necessidade de reafirmar o valor da sustentabilidade nas IES, o dilema da gestão, a falta de envolvimento dos acadêmicos e a falta de avaliação externa (XIONG e MOK, 2020).

Na pesquisa de Temel *et alii*, 2021, estes apresentaram os sete fatores de governança que facilitam a implementação da sustentabilidade nas práticas organizacionais:

(1) Visão e missão: também chamado de quadro institucional; (2) Políticas; (3) Relatórios; (4) Comunicação; (5) Conselho de Administração; (6) Departamento de Sustentabilidade e (7) Pessoa responsável.

A presença da governança corporativa permite avaliar, dirigir e monitorar o cumprimento desta política voltada para a sustentabilidade. Quando os princípios da governança são bem aplicados às ações desenvolvidas, estas são revestidas de objetividade e, por conseguinte, os resultados se apresentam melhores resultados. Desse modo, a organização munida dessa estrutura terá as condições necessárias para conceder respostas eficientes e eficazes às partes interessadas.

Ainda no que concerne a características-chave da estrutura Sánchez *et alii*, (2020) apresentam seis pontos que foram seus objetos de estudos: (a) analisar a estrutura e composição da governança corporativa das universidades e identificar suas atuais práticas de divulgação de informações de responsabilidade social corporativa; (b) adoção de estratégias específicas para divulgação de informações sustentáveis porque esses relatórios podem ser considerados instrumentos para legitimar a gestão das universidades; (c) a influência da divulgação de informação de responsabilidade social corporativa sobre as

partes interessadas, por meio da participação nos canais que a universidade criou para recepcionar as demandas e requisitos. O conselho de governança tem um papel de supervisão das ações da equipe de gestão e administra a estratégia; (d) informações específicas de responsabilidade social corporativa (e) participação das partes interessadas.

Os meios mobilizados para promover a sustentabilidade nas organizações formam uma rede que precisa ser monitorada e incentivada a participar de atividades sustentáveis. Com estratégias específicas, claras, acessíveis e compreensíveis em termos de responsabilidade social, as universidades assumem o controle e a continuidade de práticas sustentáveis em suas atividades.

Muitas universidades e instituições de ensino superior (IES) continuam sendo tradicionais, dependente de paradigmas reducionistas, mecanicistas, newtonianos e cartesianos. Por outro lado apresentam desempenho inferior ao desenvolvido pelas empresas no que se refere a práticas sustentáveis (LOZANO, 2013).

Tendo consciência dessa complexidade diversas ferramentas foram criadas e disponibilizadas com o intuito de difundir práticas sustentáveis nas instituições de ensino. Dentre eles podemos citar o Sistema de Rastreamento, Avaliação e Classificação de Sustentabilidade (STARS), que é uma ferramenta lançada pela Associação para o Avanço da Sustentabilidade no Ensino Superior em 2009. A ferramenta STARS iniciou um diálogo nacional entre líderes de sustentabilidade em campos universitários (HORVATH, STEWART, SHEA 2013). Ainda no que diz respeito às universidades, tem-se O *UI GreenMetric World University Rankings*, que foi estabelecido em abril de 2010 com o objetivo de fornecer um perfil e uma forma de comparar o compromisso das universidades em se tornar ecológico e promover atividades sustentáveis (GREENMETRIC, 2013).

Ao levar em consideração esta perspectiva, é importante apresentar os índices utilizados por outros ramos de atividades que também podem ser utilizados pelas IES com as devidas adaptações. Dentre eles, pode-se adotar o Índice de Sustentabilidade Empresarial - ISE foi criado em 2005 pela Bolsa de Valores de São Paulo, hoje B3, resultado da fusão entre a BM & FBovespa e a CETIP, e tem essa nomenclatura em referência ao letras iniciais do Brasil, Bolsa, Balcão. O ISE visa a identificar o comprometimento de uma organização com a sustentabilidade e, dessa forma estimular o mercado de capitais e de crédito, destacando as empresas que agregam riscos socioambientais na sua estrutura de forma a influenciar positivamente a imagem das empresas envolvidas (SOBROSA NETO *et alii*, 2020).

Os Índices *Dow Jones de Sustentabilidade* (DJSI) são índices ponderados de capitalização de mercado ajustados à flutuação que medem o desempenho de empresas selecionadas com critérios ESG (Ambiental, Social, Governança) usando uma abordagem *best-in-class* (S&P GLOBAL, 2021).

A partir das metodologias anteriores foi elaborado o Quadro 12.

Quadro 12: Proposta de indicadores de sustentabilidade para o setor público

| CATEGORIA                             | TÍTULO   | REQUERIMENTO MÍNIMO  | METODOLOGIA |
|---------------------------------------|--|--|-------------|
| <b>Introdução</b>                     | Carta Executiva                                | Obtenha uma carta de apresentação de um executivo de alto escalão para acompanhar o Relatório da instituição.  | STARS 22    |
|                                       | Pontos de Distinção                            | Destaque programas, iniciativas ou realizações que refletem a liderança da instituição para a sustentabilidade.  | STARS 22    |
|                                       | Características Operacionais                   | Tenha dados operacionais atualizados (por exemplo, área do órgão, área útil do espaço do edifício e tamanho).  | STARS 22    |
|                                       | Demográficos                                   | Tenha dados demográficos atuais  | STARS 22    |
| <b>Características Institucionais</b> |  | Faça um inventário para identificar as atividades de sustentabilidade.   | STARS 22    |
|                                       |  | Tenha um programa contínuo que ofereça incentivos para que a equipe desenvolva novos cursos de sustentabilidade e / ou incorpore a sustentabilidade nas atividades existentes. | STARS 22    |
|                                       | Serviços                                       | Produza materiais de divulgação e / ou publicações que promovam o aprendizado e o conhecimento sobre sustentabilidade.   | STARS 22    |
|                                       |  | Realizar pelo menos uma campanha de divulgação relacionada à sustentabilidade dirigida a funcionários.   | STARS 22    |
|                                       |  | Faça uma avaliação da cultura de sustentabilidade na instituição com foco nos valores, comportamentos e crenças de sustentabilidade.   | STARS 22    |
|                                       | Parcerias                                      | Ter pelo menos uma parceria formal da comunidade para trabalhar em conjunto para promover a sustentabilidade   | STARS 22    |
|                                       | Planejamento                                   | Porcentagem do orçamento da instituição para esforços de sustentabilidade  | Greenmetric |
| Acessibilidade                        | Acessibilidade nas dependências da instituição | Greenmetric  |             |

|                      |                                     |  |  |
|----------------------|-------------------------------------|--|--|
| <b>Administração</b> | Cumprimento legal                   | Processos administrativos, arbitrais ou judiciais contra a instituição   | Índice de Sustentabilidade Empresarial |
|                      | Auditoria e fiscalização            | Tenha dados sobre auditoria e fiscalização   | Índice de Sustentabilidade Empresarial |
|                      | Prestação de contas                 | Tenha dados sobre prestação de contas  | Índice de Sustentabilidade Empresarial |
|                      | Transparência                       | Implementou estratégias para incentivar a transparência  | Índice de Sustentabilidade Empresarial |
|                      | Políticas socioambientais           | Compromisso, Abrangência e divulgação de políticas e de critérios Socioambientais  | Índice de Sustentabilidade Empresarial |
|                      | Parte interessadas                  | Engajamento com partes interessadas  | Índice de Sustentabilidade Empresarial |
|                      | Eventos                             | Número de eventos relacionados à sustentabilidade  | Greenmetric                            |
| <b>Ar e Clima</b>    | Gestão de risco e crise             | Riscos emergentes foi revisada para tornar nossas expectativas para as empresas mais claras e transparentes  | Dow Jones Sustainability World Index   |
|                      | Inventário e divulgação de emissões | Ter realizado inventário para quantificação das emissões de gases de efeito estufa (GEE) e / ou poluentes atmosféricos da instituição.   | STARS 22                               |
|                      | Emissão de gases de efeito estufa   | Programa de redução de emissões de gases de efeito estufa  | Greenmetric                            |
| <b>Energia</b>       | Aparelhos eficientes                | Uso de aparelhos com eficiência energética   | Greenmetric                            |
|                      | Eletricidade                        | Uso total de eletricidade dividido pela população total da entidade (kWh por pessoa)   | Greenmetric                            |
|                      | Edifício inteligente                | Implementação de edifício inteligente  | Greenmetric                            |
|                      | Energia renovável                   | Número de fontes de energia renováveis no campus   | Greenmetric                            |
|                      |                                     | A proporção da produção de energia renovável dividida pelo uso total de energia por ano  | Greenmetric                            |
|                      |                                     | Elementos de implementação de edifícios verdes refletidos em todas as políticas de construção e renovação  | Greenmetric                            |
|                      | Operações e manutenção predial      | Edifícios próprios que são operados e mantidos de acordo com uma política / programa de gestão sustentável ou um sistema de classificação de edifícios verdes com foco na operação e manutenção de edifícios existentes. | STARS 22                               |
| <b>Edifícios</b>     |                                     |  |  |

|                    |  |   |  |
|--------------------|--|---|--|
|                    |  | A proporção da área de espaço aberto em relação à área total  | Greenmetric                            |
| <b>Energia</b>     | Energia Limpa e Renovável                    | Apoiar o desenvolvimento e uso de fontes de energia limpas e renováveis.  | STARS 22                               |
| <b>Alimentação</b> | Compra de alimentos                          | Compra de alimentos e bebidas que sejam produzidos de forma sustentável ou ética e / ou à base de plantas.  | STARS 22                               |
|                    | Compras Sustentáveis                         | Aplique critérios de sustentabilidade ao tomar decisões de compras.   | STARS 22                               |
|                    | Consumo de recursos - entradas               | Possui programas estruturados de ecoeficiência  | Índice de Sustentabilidade Empresarial |
| <b>Compra</b>      | Aquisição de eletrônicos                     | Compre produtos eletrônicos ambientalmente e socialmente preferíveis.   | STARS 22                               |
|                    | Compra de limpeza e zeladoria                | Compre produtos de papel de limpeza e zeladoria que atendam aos padrões de sustentabilidade de vários critérios.  | STARS 22                               |
|                    | Compra de papel de escritório                | Compre papel de escritório reciclado pós-consumo, um resíduo agrícola e / ou conteúdo certificado pelo Forest Stewardship Council (FSC).  | STARS 22                               |
|                    | Frota  | Inclui veículos híbridos, elétricos e / ou com abastecimento alternativo da frota motorizada da instituição.  | STARS 22                               |
| <b>Transporte</b>  | Suporte para Transporte Sustentável          | Implementou estratégias para incentivar modos de transporte mais sustentáveis e reduzir o impacto do deslocamento de alunos e funcionários.   | STARS 22                               |
|                    |  | Serviço de transporte   | Greenmetric                            |
|                    | Minimização e desvio de resíduos             | Tenha dados sobre o peso dos materiais reciclados, compostados, doados / revendidos e descartados em aterro ou incinerador.   | STARS 22                               |
|                    | Desvio de Resíduos de Construção e Demolição | Desviar resíduos de construção e demolição não perigosos do aterro e / ou incinerador.  | STARS 22                               |
| <b>Resíduos</b>    |  | Implementar estratégias para 1) descartar com segurança todos os resíduos químicos perigosos, especiais, universais e não regulamentados e minimizar a presença desses materiais no órgão; e / ou 2) reciclar, reutilizar e / ou recondicionar o lixo eletrônico. | STARS 22                               |
|                    | Gestão de Resíduos Perigosos                 | Programa de reciclagem de resíduos  | Greenmetric                            |
|                    |  | Programa para reduzir o uso de papel e plástico no instituto  | Greenmetric                            |
|                    |  | Tratamento de resíduos orgânicos  | Greenmetric                            |
|                    |  | Tratamento de resíduos inorgânicos  | Greenmetric                            |
|                    |  | Esgoto  | Greenmetric                            |
|                    | Uso de água                                  | Possui dados sobre o uso de água potável e não potável.   | STARS 22                               |
| <b>Água</b>        | Reciclagem de água                           | Implementação do programa de reciclagem de água   | Greenmetric                            |
|                    |  | Uso de aparelhos com eficiência de água   | Greenmetric                            |
|                    | Programas de Bem-Estar                       | Ter um programa de bem-estar e / ou assistência ao funcionário e / ou proibir o fumo em todos os prédios ocupados.  | STARS 22                               |

|                             |                               |   |                                      |
|-----------------------------|-------------------------------|---|--------------------------------------|
| <b>Bem-estar e trabalho</b> | Saúde e Segurança no Trabalho | Ter um sistema de gestão de segurança e saúde ocupacional e / ou dados sobre lesões ou problemas de saúde relacionados ao trabalho. | STARS 22                             |
|                             | Doença Ocupacional            | Taxa de Frequência de Doença Ocupacional  | Dow Jones Sustainability World Index |
|                             |                               |   |                                      |

Fonte: Elaborado pela autora (2019), com base em Sustainability Tracking, Assessment & Rating System (2019); UI GreenMetric World University Ranking (2020); Índice de Sustentabilidade Empresarial (2021); Dow Jones Sustainability™ World Index (2021)

Há uma demanda crescente por abordagens com transdisciplinaridade para enfrentar os desafios sociais fundamentais, especialmente aqueles relacionados à sustentabilidade, tanto da sociedade quanto da comunidade científica. Portanto, existe um consenso emergente de que os desafios da sustentabilidade requerem novas formas de produção de conhecimento e tomada de decisão e a participação de diferentes atores e ciências no processo de pesquisa, a fim de integrar o melhor conhecimento disponível, conciliar valores e preferências, bem como criar problemas de pesquisas com propriedades e elaborar as opções de solução (LANG, 2012).

Considerando tais colocações e desafios, pode-se observar que as instituições de ensino superior possuem um papel relevante na construção de pesquisas e muito pode contribuir para a transmissão do pensamento sustentável.

Yáñez *et alii* (2019) em suas pesquisas sobre Relatório de Sustentabilidade tratou sobre mudança para a sustentabilidade e realizou um amplo estudo do gerenciamento para esta. Na análise das experiências de implementação da sustentabilidade em IES foi abordado o processo de 8 etapas para liderar a gestão da mudança, enunciado por Kotter (1995), devido à sua eficácia no setor corporativo.

O estudo de Pavlova Gillham e Swinford (2017) apresentou um estudo que utilizou a abordagem de 8 etapas de Kotter (2012) e, neste caso, um estudo de caso da Universidade de Massachusetts, no qual identificaram a sustentabilidade abrangente esforços e avaliar esses avanços na gestão da mudança nas fases dos esforços de desenvolvimento da universidade. O documento descreve etapas de planejamento específicas que as universidades podem considerar ao integrar práticas de gestão de mudança para o desenvolvimento sustentável em sua visão de sustentabilidade no campus. As experiências desta universidade no contexto de uma mudança organizacional em prol da sustentabilidade ajudarão outras universidades a alinharem a sua missão institucional com os objetivos da política ambiental e assim serem mais sustentáveis.

Voltando às concepções iniciais, percebe-se que muito se tem discutido a respeito do desenvolvimento da agenda sustentável, mas essa transformação só ocorre efetivamente quando vem acompanhada de uma mudança na cultura organizacional; mudança esta que não ocorre com a rapidez desejada, pelo contrário, precisa ultrapassar fases e só assim se tornará uma realidade consolidada na instituição. Os estudos de Kotter (2009, 2013) nos permitem sistematizar essas fases do processo de mudanças:

O estudo realizado por Kotter versa sobre as oito etapas para transformar sua organização e os erros que podem inviabilizar a implantação das etapas na concretização da mudança idealizada. Assim, as principais etapas e princípios são identificados da seguinte forma:

#### Primeiro passo: Estabelecimento de um senso de urgência

As organizações que possuem forte liderança têm a capacidade de produzir transformações extremamente úteis, pois esta desenvolve uma visão de futuro, influencia a criação de equipes de coalizões, motiva e inspira as pessoas na superação das barreiras políticas e nas dificuldades impostas pelas oposições à mudança, à medida que muitas pessoas comentem a proposta a urgência pode ser fomentada. A criação de um forte senso de urgência normalmente requer ações ousadas ou até mesmo arriscadas, que são normalmente associadas a uma boa liderança. Algumas atividades simples falham em face das forças poderosas que impulsionam a resistência daqueles que querem manter o *status quo* (KOTTER, 2009). A mudança realmente acontece quando toda a empresa está empenhada para que o projeto se concretize.

Se a alta administração não participar e cooperar, é questionável se os níveis inferiores reconhecem a necessidade de mudança ou, se o fizerem, estarem dispostos a assumir os riscos do processo (GREINER, 1967).

Torna-se importante destacar primeiramente a importância de emergência dentro dos processos institucionais. A insistência na visão de processos institucionais como determinísticos e não lineares são as características que tornam as análises institucionais tradicionais altamente problemáticas, quer se concentrem em rastrear a institucionalização de uma nova prática, quer rastrear o papel de agentes específicos na efetivação de uma mudança institucional (MEYER *et alii*, 2005; CHILES *et alii*, 2004; LAWRENCE *et alii*, 2011)

O erro mais frequente associado ao primeiro passo é permitir a complacência (comodismo) excessiva. Com certeza o maior equívoco que as pessoas cometem ao tentar

mudar as empresas é mergulhar no projeto sem estabelecer um alto senso de urgência nos gerentes e funcionários. Esse erro é fatal porque as transformações nunca atingem seus objetivos quando os níveis de complacência são elevados (KOTTER, 1995). Há uma resistência em aceitar a transformação e a alteração da situação atual. Essa situação pode ocorrer com indivíduos em diferentes cargos.

Segundo passo: Criação de uma coalizão administrativa

Formação de um grupo com autoridade suficiente para liderar a mudança. Motivação do grupo para que trabalhe junto, como um time. Como é extremamente difícil realizar grandes transformações, torna-se necessária uma força vigorosa para sustentar o processo. Nenhum indivíduo isolado, nem mesmo um poderoso diretor, é capaz de desenvolver a visão correta, comunicá-la a há um grande número de pessoas, eliminar todos os obstáculos chaves, possibilitar vitórias no curto prazo, liderar e gerenciar dezenas de projetos de mudança e, ainda, enraizar novas abordagens na cultura da organização (KOTTER, 2013). Há a necessidade da criação de uma comissão que constantemente transmita credibilidade. O processo de mudança bem-sucedida em uma organização inicia e permanece na medida em que os membros perceberem o comportamento de superiores, pares e subordinados de acordo com as normas de comportamento da cultura mais ampla (GUEST, 1962).

A respeito do papel exercido pelos grupos constituídos pode-se verificar os apontamentos de Zucker (1977) sobre as formas poderosas pelas quais os indivíduos interpretam ativamente as estruturas de papel impostas pelas organizações: Seu estudo mostrou que os sujeitos atribuem ações emanadas de indivíduos que atuam em uma capacidade organizacional com mais credibilidade e legitimidade do que ações emanadas de indivíduos agindo sozinhos.

A respeito da dificuldade enfrentada pelo setor público na construção dessa coalizão administrativa Romanelli *et alii* (2018) destacam que a política enfrenta frequentes mudanças de governo, o que acarreta tanto uma mudança de liderança - baseada em uma mudança nos partidos institucionais que constituem uma coalizão majoritária - quanto uma mudança de ideologia - quando a nova coalizão majoritária expressa uma ideologia substancialmente nova. A mudança no ambiente da administração pública pode criar uma percepção de incerteza entre os altos executivos. Esta incerteza afeta suas competências, em termos de esforços que exercem para desempenhar suas funções de liderança

administrativa de alto nível na atividade de planejamento, em termos da dificuldade dos objetivos relacionados aos seus projetos ou programas de governo.

O erro apontado por Kotter nesta segunda etapa é falhar na criação de uma coalizão administrativa forte. Quando não há uma força-tarefa eficiente pode incidir na formação de comissões ruins, política lenta e desagradável e a maior parte do trabalho será realizado por pequeno e dedicado subgrupo. No entanto outros membros da comissão e os gerentes da linha chave manifestaram pouco interesse ou compreensão das atividades desse grupo e praticamente nenhuma das recomendações será implementada. A força-tarefa sobrevive por pouco tempo e tende a cair no profundo esquecimento.

Terceiro passo: Desenvolvimento de estratégia e visão

Criação de uma visão para ajudar a direcionar o esforço de mudança, desenvolvimento de estratégias para concretizar essa visão porque a visão é essencial. Esta se refere a um quadro do futuro com comentários implícitos ou explícitos sobre a razão pela qual as pessoas devem lutar para criar esse futuro (ver Quadro 13). Segundo o autor um processo de mudança com a visão adequada atende a três objetivos importantes:

- Explicar a direção geral da transformação.
- Motivar as pessoas a tomar medidas assertivas, mesmo que as etapas iniciais sejam árduas.
- Auxiliar a coordenação das ações voltadas para diversos indivíduos, de uma forma rápida e eficiente.

Quadro 13: Características de uma visão eficaz

**Imaginável: Apresenta um quadro de como pode ser o futuro**

Desejável: Atraente aos interesses no longo prazo dos funcionários, clientes, acionistas e outros envolvidos na iniciativa.

Viável: Abrange objetivos realistas e atingíveis.

Concentrada: Clara o suficiente para fortalecer uma diretriz no processo decisório

Flexível: Geral o suficiente para permitir iniciativa individual e respostas alternativas de acordo com as condições inconstantes.

Comunicável: De fácil comunicação, pode ser facilmente explicada em cinco minutos.

Fonte: John Kotter (2013) p.72

Os erros cometidos nesta fase são direcionados a situações em que ocorre a prática de subestimar a visão. Nos projetos de transformação mal sucedidos, a gerência algumas

vezes realmente tem um sentido de direção, mas ele é complicado ou nebuloso demais para ter utilidade.

#### Quarto passo: Comunicação da visão de mudança

Uso constante de todo veículo possível para comunicar a nova visão e estratégias ao público alvo. Esse passo modela o comportamento esperado da equipe. Uma visão estruturada pode servir a um propósito útil, mesmo que apenas algumas pessoas-chave a entendam. No entanto, o verdadeiro significado de uma visão só se torna aparente quando a maioria das pessoas envolvidas em um negócio ou atividade tem um entendimento comum dos objetivos e direção. Esse bom senso tem um futuro desejável e pode ajudar a motivar e coordenar ações que gerem mudanças, tendo sempre a preocupação com a liderança por meio do exemplo (KOTTER, 2013). A liderança exerce o poder de potencializar muitas vidas, importar com os outros e, ao fazer isso, libera as ideias, a energia e a capacidade dessas pessoas. Assim, liderança é o sonho transformado em realidade (MAXWELL, 1947).

O erro associado a este passo refere-se à comunicação da visão de forma ineficiente. A comunicação ocorre tanto por meio de palavras como de ações. A última é, em geral, a forma mais poderosa.

#### Quinto passo: Eliminação dos obstáculos.

Mudança de sistemas ou estruturas que minam a visão de mudança. Incentivo a assumir riscos e usar ideias, atividades e ações não tradicionais. A adoção de práticas ambientais requer primeiramente uma mudança organizacional. Raramente ocorrem grandes transformações internas se um grande número de pessoas não ajudar. No entanto, muitos funcionários não ajudarão ou não ajudarão se não se sentirem relativamente capacitados. Daí a importância do *empowerment* (KOTTER, 2013).

O erro que precisa ser controlado nesse quinto passo se dá ao permitindo que obstáculos atrapalhe a nova visão. A implantação de grandes mudanças de qualquer tipo requer a ação de um grande número de pessoas. Muitas vezes, novas iniciativas falham quando os funcionários, embora apoiem a nova visão, se sentem impotentes diante dos enormes obstáculos que enfrentam. Às vezes, esses obstáculos são apenas uma invenção da imaginação das pessoas e o desafio é convencê-los de que não existem barreiras externas. No entanto, em muitos casos, os empecilhos são muito reais. Às vezes, o obstáculo é a estrutura da empresa (KOTTER, 1995).

#### Sexto passo: Realização de conquistas de curto prazo

Planejamento de melhorias visíveis no desempenho ou “conquistas” e criação destas. Planejar melhorias visíveis de desempenho ou "conquistas" e criar esses resultados. Ao negligenciar a ênfase nos resultados no curto prazo não há o fomento e a credibilidade necessária para sustentar seus esforços no longo prazo. É por isso que tornar o reconhecimento visível e recompensar as pessoas que tornaram os resultados possíveis apresenta-se como uma ação imprescindível. Às vezes a organização tem “sorte” e obtém resultados visíveis. Às vezes, a “sorte” não nos surpreende com o sucesso de curto prazo. Uma verdadeira conquista no curto prazo tem pelo menos as três características a seguir: 1) ser visível a um grande número de pessoas 2) Não ser ambíguo; e 3) ser claramente relacionado ao esforço da mudança (KOTTER, 2013).

Os resultados positivos têm um efeito de reforço poderoso, o que significa que as pessoas são recompensadas e encorajadas a continuar e até mesmo expandir as mudanças que fazem (GREINER, 1967).

O erro desta fase é postergar a criação de conquistas no curto prazo, destacando a diferença de criar conquistas e simplesmente esperar por elas. A última é passiva ao passo que a primeira é ativa. Em uma transformação de sucessos, os administradores procuram ativamente meios de obter nítidas melhorias de desempenho, estabelecer metas no sistema de planejamento anual, alcançar esses objetivos e premiar as pessoas envolvidas (KOTTER, 1995).

#### Sétimo passo: Consolidação de ganhos e produção de mais mudanças

Sem liderança suficiente, a mudança fica paralisada, e vencer no mundo em rápida mudança se torna problemático. Depois, a resistência irracional e política à mudança nunca é completamente dissipada. As mudanças principais geralmente levam um bom tempo em especial nas grandes organizações, pois muitas forças podem paralisar o processo perto da linha de chegada: a rotatividade dos agentes chaves de transformação, a exaustão completa por parte dos líderes e a má sorte.

O maior erro dessa etapa surge quando ocorrem declarações prematuramente de vitória. Após alguns anos de muito trabalho as pessoas podem sentir-se tentadas a declarar a vitória do projeto de mudança. Embora seja bom comemorar uma conquista, qualquer insinuação de que o trabalho esteja praticamente concluído costuma ser um erro terrível. Enquanto as mudanças não tiverem profundamente integradas, o que pode levar de 3 a 10

anos e os novos métodos estão frágeis e sujeitos a retrocessos indesejáveis (KOTTER, 2013). A comemoração prematura da vitória traz inúmeros prejuízos e põe em risco a legitimidade de todo o processo de mudança.

Oitavo passo: Estabelecimento de novos métodos na cultura

Fixar as mudanças na cultura. Em geral, os valores compartilhados e mais enraizados na cultura, são mais difíceis de alterar. Portanto, o primeiro passo para uma grande transformação é mudar as regras e os valores da cultura organizacional. Uma vez que esta cultura foi substituída, o resto do esforço de mudança torna-se mais plausível e mais fácil de implementar (KOTTER, 2013).

Ao negligenciar a incorporação sólida de mudanças a cultura corporativa é descrita por (KOTTER, 1995) como o erro que precisa ser eliminado neste último passo. Dois fatores são particularmente importantes na incorporação de novos métodos à cultura de uma empresa o primeiro é a tentativa consciente de mostrar as pessoas como determinados comportamentos e atitudes tem ajudado a melhorar o desempenho. O segundo fator é quando as pessoas são levadas a estabelecer as conexões por si mesmas. As pessoas erram o alvo quando se mostram insensíveis a questões culturais no processo de mudança. Este passa por uma série de etapas que, no total, geralmente requerem um período de tempo considerável. Desconsiderar etapas cria apenas a ilusão de rapidez e nunca produz um resultado adequado (KOTTER, 2013).

Assim, as instituições podem tentar mudar constantemente; mas, após um certo ponto na estruturação de um campo organizacional, o efeito agregado da mudança individual é diminuir a extensão da diversidade dentro do campo (DIMAGGIO e POWELL, 1983) Qualquer avaliação de mudança precisa de um quadro de referência para determinar se a mudança ocorreu e um contexto no qual julgar se a mudança é boa ou ruim. Embora não seja necessário saber o ponto final exato, um requisito essencial para a avaliação é estabelecer uma direção de mudança desejada (HARDI e ZDAN, 1997).

O desenvolvimento sustentável é um novo modelo que envolve não apenas novos conceitos, mas também mudanças nas atitudes e percepções individuais e ajustes nas estruturas institucionais existentes. Além disso, essas mudanças são morosas e difíceis de serem assimiladas pelas partes interessadas (HARDI e ZDAN, 1997).

A implementação da sustentabilidade no ensino superior, por exemplo, progrediu pelo menos nas últimas duas décadas e incorporou a avaliação da sustentabilidade à

pesquisa e à agenda política da Educação para o Desenvolvimento Sustentável e da ciência da sustentabilidade. Essa agenda requer abordagens inovadoras e mais transformadoras do que práticas reducionistas para melhor responder à necessidade de uma cultura institucional de aprendizagem que promova o diálogo e a verdadeira mudança (DISTERHEFT *et alii*, 2016). Atualmente muito se tem discutido a respeito da Ambientalização das instituições de educação superior.

A respeito desse tópico, podemos mencionar as pesquisas realizadas por Bourdieu (1984) sobre as universidades como um campo social, como um espaço dinâmico, constituído por um conjunto desigual de posições desejadas. Ele distinguiu primeiramente a oposição entre o que poderíamos chamar de polos mundanos e científicos; e guiados sobretudo pelo poder científico. Em segundo lugar, pela competência social. A universidade reproduz em sua estrutura o campo de poder cuja ação concreta é selecionar e inculcar o que recria a estrutura. Com efeito, na sua ação como o espaço da diferença entre as localizações e, da mesma forma, entre as posições dos seus ocupantes cria esse espaço de posições. Com isso, os diferentes campos de poder constituintes são reproduzidos.

Esse poder científico e sua competência social proporcionam ambiente fértil para propagar iniciativas socioambientais. A criação de iniciativas que apoiem e incentivem a disseminação de ações conscientes, formando uma corrente de projetos sociais, projeto de extensão voltada para a agenda ambiental. Além de pesquisar os impactos ambientais e incentivar o diálogo entre as comunidades a respeito de sustentabilidade.

Bourdieu considera a sociedade como um conjunto de campos ou de espaços de posições e de disposições formalmente homólogos e imbricados hierarquicamente uns nos outros. Parte do pensamento de que, a fim de analisar cientificamente, o mundo acadêmico significa designar como objeto de estudo uma instituição de ensino que é socialmente reconhecida, que usufrui da legitimidade devida ao seu caráter nacional e que é entendida como “mágica” por realizar uma objetivação que se requer objetiva e universal.

Na ótica de Bourdieu o campo universitário francês está organizado de acordo com dois princípios hierárquicos opostos: a hierarquia social segundo o capital herdado e o capital econômico e a hierarquia política atualmente mantida em oposição à hierarquia do capital científico concreto, culturalmente correto, eleito ou famoso intelectual, esta posição consagrada nas estruturas da própria universidade, onde o confronto entre dois princípios de legitimidade simultânea, o primeiro, o direito do tempo, e o político, e isso se manifesta na lógica do campo universitário. A sujeição desse campo do ponto de vista dos princípios

disponíveis no campo do poder se impõe cada vez mais à medida que é erguido na hierarquia propriamente temporal (BOURDIEU, 2017).

As instituições educacionais, com reconhecimento e legitimidade social, tornam-se um espaço favorável para desenvolver e formar futuros indivíduos instruídos, conscientes e preparados para a difusão da educação ambiental. Um espaço privilegiado para trabalhar os temas ambientais, planejar o andamento das iniciativas existentes e criar novas frentes de trabalho.

Entendemos que a força universitária muitas vezes não depende de um capital científico sólido e do reconhecimento que ele gera. Analisar cientificamente o mundo universitário é considerar seu objeto como uma instituição socialmente reconhecida, estabelecida para alcançar uma finalidade com a busca da objetividade e da universalidade (BOURDIEU, 2017).

Essa perspectiva, que privilegia a universalidade da educação superior, reforça a abrangência do campo e seu papel como multiplicador de todas as formas de conhecimento, incluindo a preservação dos recursos naturais.

## **2.5.2 Instituições de Ensino Superior - IES**

Até o começo do século XIX, o Brasil não possuía universidade e alguns brasileiros foram estudar na Universidade de Coimbra, depois de cursar no Brasil os reais colégios dos jesuítas. No século XVIII, esses alunos eram obrigados a cursar um ano no Colégio de Artes de Coimbra para ingresso nos cursos superiores de Teologia, Direito Canônico, Direito Civil, Medicina e Filosofia, e depois da reforma de 1772, foram acrescentados os estudos de ciências físicas e naturais. Assim, nos primeiros três séculos, mais de 2.500 nascidos no Brasil foram graduados (TEIXEIRA, 1989).

Com a chegada da família Real ao Brasil, foi estabelecido por decreto de 18 de fevereiro de 1808, o Curso Médico de Cirurgia, na Bahia, e em 5 de novembro de 1808 uma Escola Anatômica, Cirúrgica e Médica, no Rio de Janeiro (FÁVERO, 2010).

“A Universidade de Coimbra era a universidade do império português e a sua grande força unificadora”. Diversos brasileiros foram professores na Universidade de Coimbra, pois não era um estrangeiro, mas um português nascido na Colônia. José Bonifácio de Andrada, por exemplo, foi um professor da Universidade de Coimbra (TEIXEIRA, 1989 p. 65).

Primitivo Moacyr (1937; 1938) retrata na sua obra a resistência da coroa portuguesa à fundação das universidades no Brasil. Em relação à criação das universidades os governantes da época registraram o seguinte parecer:

Pronuncio-me contra a universidade na mais plena convicção de que ela é antes um mal que um bem; longe de significar um passo no caminho do progresso, é um ato de regresso ou pelo uma cousa sem nenhuma influência no serviço que com ela se pretenda melhorar. O que necessitamos é do ensino inferior convenientemente organizado: as crianças que frequentam aulas inferiores, nada aprendem que preencha os fins da educação: habilitar o indivíduo para promover a própria felicidade e ser para o seu país elemento de riqueza, ordem e progresso; a instrução primaria ensina simplesmente a ler, escrever e contar; e a secundaria, apenas procurada por aqueles que querem seguir estudos superiores; toda clássica e literária, sem caráter profissional que torne útil para as carreiras comerciais e industriais que a sociedade precisa desenvolver (MOACYR, 1937 p. 580).

Dessa forma, dois projetos de 1813 e 1870 com o propósito de implantação de universidades em solo brasileiro não avançaram.

Cabe destacar o trecho do pronunciamento de Miguel Lemos contrário ao projeto de universidade de Homem de Mello

Tudo parece encaminhar-se para tornar efetivo o extravagante projeto de uma universidade no Brasil. Esta tentativa absurda, que só poderia gerar como resultado a sistematização da nossa pedantocracia e o atrofiamento do desenvolvimento científico, que deve se assentar em um regime de completa liberdade espiritual, bastaria por si só para demonstrar a incapacidade política desse governo. (MOACYR (1938 p. 570)

Teixeira Mendes do “Apostalado positivista do Brasil” levantou uma forte oposição na imprensa. Miguel Lemos escreve em primeiro de março de 1881 na Revue Occidental de Paris que a criação da universidade no Brasil não corresponde a nenhuma necessidade real.

Em 7 de setembro de 1920, o Decreto nº 14.343, instituiu a Universidade do Rio de Janeiro. O Presidente da então “República dos Estados Unidos do Brasil” reuniu a Universidade do Rio de Janeiro, a Escola Politécnica do Rio de Janeiro, a Faculdade de Medicina do Rio de Janeiro e a Faculdade de Direito do Rio de Janeiro.

O Decreto nº 19.851 / 1931 tratava do ensino superior brasileiro com diretrizes sobre a organização das universidades, constituição, funções e estatutos. Os institutos isolados também deveriam seguir o Estatuto das Universidades brasileiras.

Setenta e sete anos depois da organização das universidades, surge o Projeto de Lei 3775/ 2008 com a missão de instituir a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, com a criação dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia. O Decreto nº 7.022, de 2 de dezembro de 2009 implanta a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, criada pela Lei no 11.892, de 29 de dezembro de 2008.

A Lei nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008 criou os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e

Tecnológica e formada pelas instituições: Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia - Institutos Federais; Universidade Tecnológica Federal do Paraná - UTFPR; Centros Federais de Educação Tecnológica Celso Suckow da Fonseca - CEFET-RJ e de Minas Gerais - CEFET-MG; Escolas Técnicas Vinculadas às Universidades Federais; Escolas Técnicas Vinculadas às Universidades Federais; e Colégio Pedro II.

As escolas técnicas vinculadas a universidades federais passaram a integrar os Institutos Federais criados pela Lei nº 11.892/2008.

O Instituto Federal é um novo modelo educacional e expressa a política de formação profissional no Brasil. As instituições que optaram por aderir à proposta do governo estão produzindo mudanças significativas na vida e na história. Por isso é necessário acompanhar todas essas mudanças mais de perto (OTRANTO, 2010).

Apoiando essa abordagem, o RI pode ajudar as IES a tomar decisões mais sustentáveis e permitir que as partes interessadas entendam como uma universidade realmente está se saindo. Isso implica que novas reformas de governança podem levar a uma maior demanda por divulgação de RI, responsabilidade pública e transparência, em grande parte por meio de um melhor escrutínio regulatório externo e um melhor ambiente de financiamento. As IES devem tomar decisões mais sustentáveis e permitir que as partes interessadas entendam melhor a universidade (HASSAN *et alii*, 2019).

As universidades e os institutos federais de educação estão suscetíveis às avaliações dos órgãos de controle. Agenda de Avaliação do ensino superior evoluiu ao longo dos anos e podemos destacar algumas delas a seguir:

- Plano ATCON (1965/1966): Rudolph Atcon auxiliou o professor Anísio Teixeira na criação da CAPES e dirigiu o Programa Universitário. Atcon desenvolveu trabalhos de reformulação da estrutura das universidades brasileiras (ATCON, 1966)
- Programa de Avaliação da Reforma Universitária (PARU). Programa formulado no governo do presidente João Figueiredo em 1983 com objetivo principal avaliar a Reforma Universitária de 1968, foi implantado com “mão de ferro” pelo governo militar (HORTA, 2014).
- Relatório da Comissão Nacional de Avaliação do Ensino Superior intitulado “Por uma Nova Política para a Educação Superior Brasileira” (1985): Diante do quadro crítico do ensino superior no Brasil com uma lista imensa de problemas, cuja magnitude e gravidade exigia soluções urgentes foi criada uma comissão com a missão de estudar a situação e formular propostas para o ensino superior.

- Relatório do Grupo Executivo para a Reformulação da Educação Superior – GERES: O GERES convocou discussões com membros da comunidade acadêmica de reconhecida competência nas questões da educação superior, transmitiram em profundidade as propostas da Comissão Nacional, realizaram consultas externas com o objetivo de obter sugestões e desenvolver o pensamento em conjunto (MEC, 1986).
- Proposta para a Universidade Brasileira do Sindicato Nacional dos Docentes das Instituições de Ensino Superior –ANDES/SN (1986): Naquele período, final da ditadura militar, os movimentos sociais uniram forças com a academia. A democracia com diálogo, tanto com atores internos quanto na relação com outros grupos sociais em que estão inseridas, autonomia na produção científica, técnica, artística e cultural, liberdade de criação e pleno comprometimento com os valores que derivam do trabalho humano em termos de produção (ANDES, 2013).
- Anais do Encontro Internacional sobre Avaliação do Ensino Superior (1987): O Encontro Internacional sobre Avaliação do Ensino Superior forneceu grandes contribuições para caracterizar os problemas encontrados e provou ser extremamente útil, especialmente para destacar os benefícios de um processo de avaliação abrangente. É reconhecido que a avaliação é um meio eficaz de comunicar o desempenho das instituições educacionais à comunidade e, portanto, deve ter um alto grau de seriedade e precisão e, respectivamente, um alto nível de eficácia. A complexidade do sistema de ensino superior no Brasil exige postura flexível e processos de avaliação.
- Proposta de Uma Nova Política para o Ensino Superior– “Projetão” : No início de 1991, no governo Collor, o Ministério da Educação apresenta a Proposta de uma Nova Política para o Ensino Superior. Esta proposta não foi aceita pelas IES, cientistas e educadores (FÁVERO, 2004).
- Programa de avaliação institucional das universidades brasileiras – PAIUB. Essa Comissão, coordenada pelo Departamento de Política do Ensino Superior da SESu, é composta por diversas associações. A avaliação institucional das Universidades é descrita como uma necessidade por todos os envolvidos nesta rede. O PAIUB foi criado com base nos princípios 1. - Globalidade 2. - Comparabilidade 3. - Respeito à identidade institucional 4. - Não premiação ou punição 5. - Adesão voluntária 6. - Legitimidade 7. – Continuidade. Através da elaboração de uma lista mínima de

indicadores institucionais e do ensino de graduação, pretende-se criar uma linguagem comum para todas as IES do Brasil (BRASIL, 1994).

- Exame Nacional de Cursos (ENC – Lei n. 9.131/1995) – popularmente denominado “Provão”: A Câmara de Educação Superior é responsável por analisar e comentar os resultados dos processos de avaliação do ensino superior e rever periodicamente a autorização, acreditação e credenciamento de instituições de ensino superior, incluindo universidades, com base em avaliações e relatórios enviados pelo MEC (BRASIL, 1995).
- Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior (SINAES), instituído com Lei n. 10.861/2004: Cristovam Buarque, Ministro da Educação em 29 de maio de 2003, convocou a Comissão Especial de Avaliação da Educação Superior (CEA) para analisar, apoiar, fazer recomendações, apresentar recomendações, critérios e estratégias para reformar as políticas e o processo de avaliação da academia, educar e preparar uma revisão crítica das ferramentas, metodologias e critérios utilizados. No final das suas atividades, a comissão publicou um documento que tem como objetivo principal estabelecer um sistema nacional de avaliação do ensino superior (Sinaes).
- Exame Nacional de Desempenho de Estudantes (ENADE) trata-se do sucessor do ENC: A avaliação dos resultados dos alunos dos cursos universitários será realizada por meio do exame nacional de resultados dos alunos do ENADE. O ENADE é uma componente obrigatória dos cursos universitários. Será aplicada periodicamente (BRASIL, 2004).

A Decisão nº 408/2002 - TCU traz informações sobre as origens, a forma de apuração e as finalidades dos indicadores de desempenho que deverão ser incluídos nos Relatórios de Gestão das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) a partir de 2002.

Os Indicadores de desempenho das IFES (TCU, 2010):

- I. Custo Corrente / Aluno Equivalente
- II. Aluno Tempo Integral / Professor
- III. Aluno Tempo Integral / Funcionário
- IV. Funcionário / Professor
- V. Grau de Participação Estudantil (GPE)
- VI. Grau de Envolvimento com Pós-Graduação (GEPG)
- VII. Conceito CAPES / MEC para a Pós-Graduação

VIII. Índice de Qualificação do Corpo Docente (IQCD)

IX. Taxa de Sucesso na Graduação (TSG)

O TCU destaca a importância dos IFES na elaboração e divulgação dessas informações para garantir a integridade dos dados apresentados e, principalmente, para contribuir com sugestões de aprimoramento dos métodos de cálculo já aplicados ou para introdução de novos indicadores que possam ser agregados ao conjunto refletem mais de perto a eficiência e economia das atividades acadêmicas.

### **3 METODOLOGIA**

Nesta seção discute-se a metodologia adotada neste estudo, descrevendo o tipo de pesquisa empregada, características das amostras e requisitos do *checklist*. Foi utilizada a pesquisa qualitativa com a finalidade de atingir ao propósito da pesquisa, que propicia a análise de estatística descritiva, sem perda da verificação dos aspectos significativos e interpretativos.

#### **3.1 Tipo de pesquisa**

Este estudo apresenta como metodologia quanto ao seu objetivo como uma pesquisa exploratória, sendo realizada em área na qual há pouco ou nenhum conhecimento anterior em que possamos buscar informações sobre o problema (COLLIS E HUSSEY, 2005).

Foi utilizada pesquisa bibliográfica, documental e análise de conteúdo dos relatórios de gestão, aqui denominado de relatos integrados, das Universidades Federais e Institutos Federais de Ensino Superior. As informações contidas no Relato Integrado permitiram a geração de indicador de aderência em: Zero (0) para não atende; um (1) atende parcialmente; dois (2) atende.

A pesquisa foi de caráter qualitativo e de estatística descritiva. Seguindo o método analítico de análise de pesquisa qualitativa desenvolvido por Laurence Bardin (2011), utilizar-se-ão as três fases principais: a) pré análise, b) exploração do material, c) tratamento dos resultados, inferência e interpretação. O estudo quantitativo abrange a Construção do Indicador, Análise do modelo de regressão e Teste de diferença de média.

A construção do Indicador, ora denominado de INARI, tem como objetivo a criação de dispositivo de medição que forneça informações sobre os resultados da aderência de Relato Integrado. A utilização de indicadores é uma importante ferramenta de gestão, pois permite transparência na divulgação dos resultados socioambientais, garante coerência de

esforços por meio de uma linguagem e objetivos comuns e define critérios reconhecidos pela administração pública. E ao considerar essa perspectiva, é importante enfatizar que os indicadores comunicam o alcance das metas e a necessidade de medidas corretivas, sendo, portanto, um teste permanente da aplicação das práticas de sustentabilidade.

Na fase da pré-análise, selecionamos os relatórios de gestão das instituições federais que aderiram e as que não aderiram à A3P.

### 3.2 Amostra

Foram analisados os relatórios de gestão/integrado de 102 instituições federais disponibilizadas pelo Tribunal de Contas da União e seus respectivos *sites* referentes o exercício de 2019 a 2021. Nos casos das instituições que elaboram o Plano de Gestão de Logística Sustentável ou aderiram à Agenda Ambiental na Administração Pública (A3P), os mesmos também foram investigados.

Foram 21 pontos identificados nos Relatórios de Gestão, 05 pontos nos Planos de Gestão de Logística Sustentável; 06 pontos na Agenda Ambiental na Administração Pública e 4 pontos nas licitações sustentáveis.

A partir da análise do *checklist*, foram gerados um indicador e o *ranking* das instituições com maior adesão as decisões do Tribunal de contas da União.

O Ministério da Fazenda iniciou, desde 2012, um plano piloto para aplicar o relato integrado ou relatório de gestão (RG) no setor público. A elaboração do RG, na forma de relatório integrado, foi iniciada em 2017, no entanto Ministério da Fazenda; a partir das orientações do Anexo II da DN-TCU 161/2017.

No ano de 2018, inicia-se a prestação de contas, no formato de Relato Integrado ou de Gestão, para todos os demais entes federais elencados na Decisão Normativa TCU n.º 170, de 19 de setembro de 2018 e orientações dadas pela Decisão Normativa nº 172, de 12 de dezembro de 2018 e Portaria TCU nº 369, de 17 de dezembro de 2018. O ano escolhido para fazer parte dessa amostra foi o ano de 2019, pois as instituições já possuíam a experiência prévia advinda da prestação de contas do ano anterior (feita nesse mesmo formato), e tendo em vista o fato de o ano de 2019 ser anterior à Pandemia de Covid19, o que não impactaria nos resultados, em virtude das inúmeras dificuldades enfrentadas pela sociedade brasileira nesse período.

De um total de 216, instituições com Termo de adesão a A3P (atualizado até 21 de fevereiro de 2020) apenas 21 eram instituições de federais de educação, 12 universidades e 9 demais instituições (anexo 2). O termo de adesão vigora pelo prazo de 5 (cinco) anos.

### 3.3 Indicador de Nível de Aderência de Relato Integrado

A proposta *checklist* da transparência permite um protocolo de comunicação padronizado e oferece orientação para a interpretação desses dados. O *checklist*, portanto, serve como a avaliação do nível de transparência de uma gestão, a transparência é uma condição necessária para um estudo de cenário reproduzível e crível. Assim, o *checklist* representa uma ferramenta de síntese para melhor compreender a transparência (CAO, 2016).

A pesquisa usará o Indicador de Nível de Aderência de Relato Integrado (INARI).

Neste estudo o indicador será construído em quatro grupos: (i) Elementos pré-textuais; (ii) Visão geral organizacional e ambiente externo; (iii) Governança, estratégia e alocação de recursos; (iv) Riscos, oportunidades e perspectivas. Serão analisados os níveis de aderência do Plano de Gestão de Logística Sustentável; A3P e Licitação Sustentável.

Foram analisadas as instituições elencadas na Decisão Normativa - TCU nº 183, totalizando 102 relatórios. Os relatórios de gestão foram obtidos no *site* do TCU <<https://contas.tcu.gov.br/econtasWeb/web/externo/listarRelatoriosGestao.xhtml>>.

Foram analisados os relatórios de gestão de 102 instituições e seus respectivos *sites*. Nos casos das instituições que elaboram o Plano de Gestão de Logística Sustentável os mesmos também foram investigados.

A partir do anexo II da Decisão Normativa-TCU Nº 178, de 23 de outubro de 2019 do Tribunal de Contas da União, foi elaborado o *checklist* seguindo a listagem dos elementos de conteúdo sugeridos e informações que devem constar no Relatório de Gestão das instituições federais. Os pontos a serem identificados nos Relatórios de Gestão foram: Elementos pré-textuais; Governança, estratégia e alocação de recursos; Riscos, oportunidades e perspectivas.

Nos *sites* foram observadas as informações a respeito dos Planos de Gestão de Logística Sustentável, licitações sustentáveis e A3P (43 instituições com termo de adesão ativo conforme anexo 2).

As informações referentes ao Plano de Gestão de Logística Sustentável foram extraídas do Decreto nº 7.746, de 5 de junho de 2012 que trata do tema no seu artigo 16.

O item, referente às licitações sustentáveis, segue as determinações do Decreto nº 7.746/ 2012 no art. 4º, VII e a Lei de Acesso à informação. Os itens do A3P seguem as determinações do Termo de adesão. Conforme apresentado no Quadro 14.

Quadro 14: Requisitos do *checklist* do Relato Integrado/Gestão

| REQUISITO  | FUNDAMENTO LEGAL   | PONTUAÇÃO   |
|--|--|---|
| <b>Elementos pré-textuais</b>                        |  |   |
| <b>1.1</b>   | Informações que auxiliem o leitor a localizar as informações contidas no relatório, a exemplo de sumário   | Decisão Normativa-TCU Nº 178 / 2019 Anexo II <b>2,0</b>                                 |
| <b>Mensagem do dirigente máximo</b>                  |  |   |
| <b>1.2</b>   | Resumo dos principais resultados alcançados frente aos objetivos estratégicos e às prioridades da gestão [UPC (unidades prestadoras de contas ) em números   | Decisão Normativa-TCU Nº 178 / 2019 Anexo II <b>2,0</b>                                 |
| <b>1.3</b>   | A mensagem do dirigente deve contendo o reconhecimento de sua responsabilidade por assegurar a integridade do relatório integrado; o reconhecimento quanto à aplicação do pensamento coletivo na preparação e na apresentação do relatório integrado; sua opinião quanto ao alinhamento do relatório de gestão à estrutura desta decisão normativa (TCU Nº 178) e quanto à integração das informações. Apresentar explicação nos casos quando o dirigente não puder emitir a opinião no sentido de que o relatório de gestão está alinhado à estrutura, deve explicar as medidas que estão sendo tomadas para garantir esse alinhamento em relatórios futuros. | Decisão Normativa-TCU Nº 178 / 2019 Anexo II <b>2,0</b>                                 |
| <b>Visão geral organizacional e ambiente externo</b> |  |   |
| <b>1.4</b>   | “O que é a organização, o que faz e quais são as circunstâncias em que atua?”  | Decisão Normativa-TCU Nº 178 / 2019 Anexo II <b>2,0</b>                                 |
| <b>1.5</b>   | “Qual o modelo de negócios da organização?”  | Decisão Normativa-TCU Nº 178 / 2019 Anexo II <b>2,0</b>                                 |
| <b>1.6</b>   | “Como a organização determina os temas a serem incluídos no relatório de gestão e como estes temas são quantificados ou avaliados?”  | Decisão Normativa-TCU Nº 178 / 2019 Anexo II <b>2,0</b>                                 |
| <b>1.7</b>   | Apresenta missão e visão?  | Decisão Normativa-TCU Nº 178 / 2019 Anexo II <b>2,0</b>                                 |
| <b>1.8</b>   | Apresenta estrutura organizacional e de governança (conselhos ou comitês de governança, mecanismos de implementação de controles, supervisão, liderança, estratégia e comunicação com interessados?  | Decisão Normativa-TCU Nº 178 / 2019 Anexo II; Decreto Nº 9.203/ 2017 Art. 6º <b>2,0</b> |
| <b>1.9</b>   | Apresenta modelo de negócio, abrangendo insumos, atividades, produtos, impactos, valor gerado e seus destinatários   | Decisão Normativa-TCU Nº 178 / 2019 Anexo II <b>2,0</b>                                 |
| <b>1.10</b>  | Apresenta a relação de políticas e programas de governo, bem como de programas do Plano Plurianual, de outros planos nacionais, setoriais e transversais de governo nos quais atua, com seus respectivos objetivos e metas. Indicação de endereço na Internet onde se encontram os planos de ação?   | Decisão Normativa-TCU Nº 178 / 2019 Anexo II <b>2,0</b>                                 |

|  |  |   |     |
|--|--|---|-----|
| 1.11   | Apresenta a indicação de endereço na Internet onde se encontram os planos de ação?   | Decisão Normativa-TCU Nº 178 / 2019 Anexo II  | 2,0 |
| <b>Governança, estratégia e alocação de recursos</b> |  |   |     |
| 1.12   | Apresenta a descrição dos principais processos de trabalho e produtos que contribuem para o alcance dos resultados e para a geração de valor, apoiada( sempre que possível, em um diagrama de cadeia de valor) ? | Decisão Normativa-TCU Nº 178 / 2019 Anexo II;   | 2,0 |
| 1.13   | “Para onde a organização deseja ir e como ela pretende chegar lá?”   | Decisão Normativa-TCU Nº 178 / 2019 Anexo II;<br><br>Decreto Nº 9.203/ 2017 Art. 6º               | 2,0 |
| 1.14   | Como a unidade planejou o cumprimento da sua missão?   | Decisão Normativa-TCU Nº 178 / 2019 Anexo II;<br><br>Decreto Nº 9.203/ 2017 Art. 6º               | 2,0 |
| 1.15   | Quais os principais objetivos estratégicos estabelecidos para o exercício e para os seguintes?   | Decisão Normativa-TCU Nº 178 / 2019 Anexo II;<br><br>Instrução Normativa Nº 84 /2020 Art. 8, § 3º | 2,0 |
| 1.16   | Houve o planejamento de recursos necessários para o alcance dos objetivos estabelecidos para o exercício e de como a UPC se preparou para obtê-los ou garantir sua obtenção?                                     | Decisão Normativa-TCU Nº 178 / 2019 Anexo II;<br><br>Decreto Nº 9.203/ 2017 Art. 6º               | 2,0 |
| 1.17   | Como a estrutura de governança apoia o cumprimento dos objetivos estratégicos?   | Decisão Normativa-TCU Nº 178 / 2019 Anexo II;<br><br>Decreto Nº 9.203/ 2017 Art. 6º               | 2,0 |
| 1.18   | Há a manifestação da alta administração e as medidas adotadas em relação aos indicadores de governança e gestão levantados?  | Decisão Normativa-TCU Nº 178 / 2019 Anexo II  | 2,0 |
| <b>Riscos, oportunidades e perspectivas</b>          |  |   |     |
| 1.19   | Quais são os riscos e oportunidades específicos que afetam a capacidade de a organização gerar valor em curto, médio e longo prazo e como a organização lida com esses riscos?                                   | Decisão Normativa-TCU Nº 178 / 2019 Anexo II;<br><br>Decreto Nº 9.203/ 2017 Art. 5, inciso III    | 2,0 |
| 1.20   | Há a avaliação, pela UPC, da probabilidade de que o risco ou a oportunidade ocorram e a magnitude de seu efeito, caso isso aconteça?   | Decisão Normativa-TCU Nº 178 / 2019 Anexo II<br><br>Decreto Nº 9.203/ 2017 Art.17                 | 2,0 |
| 1.21   | Até que ponto a organização alcançou seus objetivos estratégicos no exercício e quais são os impactos?   | Decisão Normativa-TCU Nº 178 / 2019 Anexo II  | 2,0 |

|  |  |   |     |
|--|--|---|-----|
| 1.22   | Há informações orçamentárias, financeiras e contábeis, que dão suporte às informações de desempenho da organização no período?   | Decisão Normativa-TCU Nº 178 / 2019 Anexo II;<br>Instrução Normativa Nº 84 /2020 Art. 8, inciso I, alínea “g” | 2,0 |
| 1.23   | Há informações sobre custo, gestão e alocação de custo   | Decisão Normativa-TCU Nº 178 / 2019 Anexo II;<br>Instrução Normativa Nº 84 /2020 Art. 8, inciso I, alínea “g” | 2,0 |
| <b>2. Plano de Gestão de Logística Sustentável</b> |  |   |     |
| 2.1  | A administração pública federal direta, autárquica e fundacional e as empresas estatais dependentes estão elaborando e implementando e publicando os Planos de Gestão de Logística Sustentável?  | Decreto nº 7.746/ 2012 Art. 16 <i>caput</i>   | 2,0 |
| 2.2  | Há a divulgação da atualização do inventário de bens e materiais do órgão e identificação de similares de menor impacto ambiental para substituição?   | Decreto nº 7.746/ 2012 Art. 16, I   | 2,0 |
| 2.3  | Há divulgação de práticas de sustentabilidade e de racionalização do uso de materiais e serviços?  | Decreto nº 7.746/ 2012 Art. 16, II  | 2,0 |
| 2.4  | Há informações sobre: responsabilidades, metodologia de implementação e avaliação do plano?  | Decreto nº 7.746/ 2012 Art. 16, III   | 2,0 |
| 2.5  | No <i>site</i> há ações de divulgação, conscientização e capacitação para a Gestão de Logística Sustentável?   | Decreto nº 7.746/ 2012 Art. 16, IV  | 2,0 |
| <b>3. A3P</b>                                      |  |   |     |
| 3.1  | A instituição divulga informações sobre a comissão que será responsável pela implementação das ações de melhoria do desempenho socioambiental?   | Termo de adesão do A3P - Cláusula terceira I - a)   | 2,0 |
| 3.2  | Há a divulgação do plano de ações estratégicas, incluindo aspectos socioambientais como: a gestão de resíduos sólidos e perigosos gerados; redução de consumo e reaproveitamento de materiais; combate ao desperdício de energia e de água, cidadania, ética, equidade, segurança e qualidade de vida no trabalho, entre outras medidas necessárias para a implementação, detectadas nos diagnósticos? | Termo de adesão do A3P - Cláusula terceira I - c)   | 2,0 |
| 3.3  | Há divulgação da metodologia para mensuração do desempenho da instituição?   | Termo de adesão do A3P - Cláusula terceira I - e)   | 2,0 |
| 3.4  | Há a divulgação da avaliação periódica da implementação das ações previstas, os resultados alcançados na própria instituição?  | Termo de adesão do A3P - Cláusula terceira I - g)   | 2,0 |

|                                 |   |  |     |
|---------------------------------|---|--|-----|
| 3.5                             | Há informações sobre sub-programa de formação do “servidor educador socioambiental” comprometido com os princípios da responsabilidade socioambiental e efetiva implantação da A3P?   | Termo de adesão do A3P - Cláusula terceira I -h) | 2,0 |
| 3.6                             | Há a divulgação do Relatório Técnico explicitando as ações implementadas, os resultados qualitativos e quantitativos alcançados e as metas futuras para a continuidade do projeto, com periodicidade anual contada a partir da data de assinatura do Termo de Adesão? | Termo de adesão do A3P - Cláusula terceira I -i) | 2,0 |
| <b>4. Licitação Sustentável</b> |   |  |     |
| 4.1                             | Há informações concernentes a procedimentos licitatórios voltados para a sustentabilidade?  | Lei n.º 12.527/2011 Art. 8º § 1º, IV             | 2,0 |
| 4.2                             | Há a divulgação dos respectivos editais e resultados de licitação verde?  | Lei n.º 12.527/2011 Art. 8º § 1º, IV             | 2,0 |
| 4.3                             | Há a divulgação dos contratos celebrados?   | Lei n.º 12.527/2011 Art. 8º § 1º, IV             | 2,0 |
| 4.4                             | Há a origem sustentável dos recursos naturais utilizados nos bens, nos serviços e nas obras   | Decreto nº 7.746/ 2012 Art. 4º, VII              | 2,0 |

Fonte: Elaboração autora (2019)

A pontuação para cada item varia em: Atende plenamente: 2,0; Atende parcialmente: 1,0; Não atende: 0. O item “Atende parcialmente” foi utilizado para pontuar instituições que não apresentaram todas as demonstrações contábeis ou divulgaram as versões simplificadas das demonstrações em seus Relatórios de Gestão ou Integrado.

O Plano de Gestão de Logística Sustentável (PGLS) é exigido das instituições federais com termo de adesão, os quais estão dispostos no indicador em forma de itens que devem ser verificados nos sítios institucionais dos órgãos. O Decreto nº 7.746/ 2012 no seu artigo 16 determina que a administração pública federal direta, autárquica e fundacional e as empresas estatais dependentes deverão elaborar e implementar o PGLS, conforme ato editado pela Secretaria de Gestão do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, que preverá, no mínimo o cumprimento: atualização do inventário de bens e materiais do órgão e identificação de similares de menor impacto ambiental para substituição; práticas de sustentabilidade e de racionalização do uso de materiais e serviços; responsabilidades, metodologia de implementação e avaliação do plano; e ações de divulgação, conscientização e capacitação. O *checklist* do Quadro 14 foi obtido após apresentado e avaliado por um grupo de especialistas com a utilização da técnica *Delphi*.

A técnica *Delphi* consiste na revisão da literatura Dalkey e de seus associados da Rand Corporation. Eles desenvolveram originalmente a técnica *Delphi* na década de 1950 e a nomearam em homenagem ao antigo oráculo grego (GRISHAM, 2009; HARTEIS, 2022). Um relatório dos resultados da experimentação sobre procedimentos que

incorporam resposta anônima, interação e *feedback* controlado e resposta estatística de grupo para eliciar e refinar julgamentos de grupo onde o conhecimento exato não está disponível (DALKEY, 1969).

Esta é uma ferramenta importante para a pesquisa profissional e acadêmica (HARTEIS, 2022). A técnica Delphi tem sido descrita como uma abordagem de métodos qualitativos, quantitativos e mistos, pois a coleta de opiniões narrativas de grupo, juntamente com a natureza estritamente estruturada do processo e os resultados descritos quantitativamente (NAISOLA-RUITER, 2022).

A técnica requer colaboradores conhecedores e especialistas, respondendo individualmente a perguntas e enviando os resultados a um coordenador responsável pela pesquisa. O coordenador processa as contribuições, procurando tendências centrais, extremas e suas justificativas. Os resultados são então devolvidos aos respondentes (GRISHAM, 2009). Os respondentes são então solicitados a reenviar seus pontos de vista, auxiliados pelos dados fornecidos pelo coordenador. Este processo continua até que o coordenador veja que um consenso foi formado. A técnica pretendia remover o viés que é possível quando diversos grupos de especialistas se reúnem. Na técnica Delphi, os especialistas não sabem quem são os outros especialistas durante o processo (GRISHAM, 2009; HARTEIS, 2022).

Nesse sentido, esta técnica de pesquisa é reconhecida e projetada como uma metodologia orientada para o futuro, pois reúne dados envolvendo um painel de especialistas para fazer julgamentos sobre uma questão específica do mundo real. A técnica permite que o pesquisador interaja com as principais partes interessadas e tomadores de decisão no campo, que são bem experientes e treinados na área especializada do conhecimento relacionada ao tema da pesquisa. Assim, permite que os pesquisadores obtenham uma compreensão mais profunda das opiniões dos especialistas (NAISOLA-RUITER, 2022).

E ainda o procedimento Delphi procura estabelecer a extensão do consenso ou estabilidade na comunidade e geralmente termina após o consenso geral nas respostas ter sido alcançado (OSBORNE, 2003). Delbecq *et alii* (1975) afirmam que poucas ideias novas são geradas em um grupo homogêneo quando o tamanho excede 30 participantes bem escolhidos. Na opinião de Cochran (1983) o número mínimo para um painel Delphi totaliza 10 participantes.

Considerando tais colocações e com base nas normas foi construída a primeira versão do *checklist*. Os participantes selecionados são servidores públicos, professores e

pesquisadores brasileiros ou estrangeiros que atuam nas áreas: contabilidade pública, controle interno e sustentabilidade.

A coleta de respostas foi realizada por um questionário no qual os requisitos do *checklist* foram avaliados (fraco, moderado, satisfatório, muito bom e excelente). A pesquisa adotou a entrega eletrônica dos questionários, que foi feita por meio do *Google® Forms* com link da web.

O *Google® Forms* é um aplicativo que permite aos pesquisadores coletar sugestões e comentários que podem ser distribuídas a determinados usuários (DJENNO *et alii*, 2015). Os formulários do Google podem fazer uma diferença significativa na coleta de dados online de entrevistados que estão conectados à Internet. O formulário do Google é um benefício para aumentar a produtividade de pesquisa. Este serviço gratuito baseado em nuvem pode ser usado para ajudar os profissionais na coleta e análise de dados de avaliações (BHALERAO, 2015; SCHEEF e JOHNSON, 2017).

O *link* do questionário foi enviado aos especialistas por email, WhatsApp e Facebook Messenger. Na primeira rodada o questionário foi enviado para 82 especialistas no período (05 de dezembro de 2022 a 19 de dezembro de 2022). Dentro desse prazo, 19 especialistas responderam o questionário (84,2% brasileiros e 15,8 % estrangeiros).

No período de 20 de dezembro a 05 de janeiro de 2023 foi reenviado o *link* com o *checklist* ajustado com as sugestões e correções dos especialistas. Após a segunda rodada houve um consenso nas respostas e foi mantida a última versão.

Para a construção do INARI, chegou-se a 23 itens (ver Quadro 15).

Quadro 15: Pesos e proporção do INARI para instituições Federais

| DIMENSÃO               | N.º DE REQUISITOS | PESO |
|------------------------|-------------------|------|
| 1. Relatório de Gestão | 23                | 2    |

Fonte: Dados da pesquisa

Enquanto isso, o Quadro 16 apresenta o número de requisitos analisados nos disclosures de sustentabilidade das IFES.

Quadro 16: Número de dimensões do PGLS, A3P e LS de Aderência para as Instituições Federais

| DIMENSÃO                                    | N.º DE REQUISITOS |
|---|-------------------|
| 1. Plano de Gestão de Logística Sustentável | 5                 |
| 2. A3P                                      | 6                 |
| 3. Licitação Sustentável                    | 4                 |

Fonte: Dados da pesquisa

Com o uso de análise de conteúdo mecanicista e *checklist* dos dados, buscou-se criar um indicador de aderência do relato integrado/gestão. Os índices que apresentam muitos componentes tendem a apresentar falta de transparência. Há a necessidade de buscar outros meios de composição de elementos centrais dos indicadores (BARRINGTON-LEIGH e ESCANDE, 2018). Dessa forma, criou-se o Indicador de Nível de Aderência de Relato Integrado/gestão (INARI). A equação 1, a seguir, apresenta o modelo de Aderência no Relato Integrado/Gestão.

$$\text{INARI} = \frac{\{(\sum_{i=1}^{23} RG)(s)\}}{n} \quad (1)$$

Em que:

- RG é composto por 23 requisitos e  $s$  é o peso de cada requisito (2,0);

Por outro lado, também foram averiguados os itens de adesão do Plano de Gestão Logística Sustentável (PGLS), A3P e Licitações Sustentáveis (LS), como subsídios de análise das teorias de divulgação, institucional e legitimidade.

Onde:

- PGLS composto por 5 requisitos;
- A3P é composto por 6 requisitos;
- LS é composto por 4 requisitos.

A criação do indicador permite apresentar um mecanismo de mensuração da aderência ao relato integrado/gestão, assim como dos disclosures socioambientais das IFES brasileiras. O resultado permitiu a geração de um *ranking* das IFES que tiveram uma maior aderência aos quatro grupos do relato integrado/gestão: Elementos pre-textuais, Mensagem do dirigente máximo, Visão geral organizacional e ambiente externo Governança, estratégia e alocação de recursos e Riscos, oportunidades e perspectivas. Em seguida, foi possível separar os organismos em quatro grupos, por meio de quartis, a saber: Nível Alto de Aderência; Nível Médio Alto de Aderência; Nível Médio Baixo de Aderência; Nível Baixo de Aderência.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção, discutem-se os resultados obtidos neste estudo, descrevendo a análise do nível de aderência do relato integrado.

### 4.1 Ranking do Nível de Aderência do Relatório de Gestão

O nível de aderência dos itens do Relatório de Gestão das instituições federais de ensino superior foi estimado mediante ao uso do indicador INARI. Com base nos dados do ano de 2019 a 2021, encontrou-se o nível de aderência das IFES.

No Quadro 17 são apresentadas as informações divulgadas pelas 102 IFES da amostra sobre o relatório de gestão, ano de 2019 a 2021. A análise foi realizada em cinco grupos: (i) Elementos pré-textuais; (ii) Mensagem do dirigente máximo; (iii) Visão geral organizacional e ambiente externo; (iv) Governança, estratégia e alocação de recursos; (v) Riscos, oportunidades e perspectivas.

O primeiro grupo analisado, Elementos Pré-Textuais, destaca-se a presença de informações que auxiliam o leitor a localizar as informações contidas no relatório e um resumo dos principais resultados alcançados frente aos objetivos estratégicos e às prioridades da gestão, sendo constituído de 1 requisito, teve 100% em 2019 das IFES divulgando informações para auxiliar o leitor a cerca do relatório de gestão, mas esse número caiu para 97% e 96% em 2020 e 2021, respectivamente.

Em seguida, no grupo Mensagem do Dirigente Máximo, que deve conter a opinião do dirigente quanto ao alinhamento do relatório de gestão à estrutura da decisão normativa do TCU nº 178 e quanto à integração das informações, contendo dois requisitos, observa-se que, em 2019, 98% das IFES apresentaram informações no tocante ao resumo dos principais resultados alcançados e à mensagem do seu dirigente. Em 2020 e 2021, os dados tiveram ligeira queda, chegando em 97% para os mesmos itens (1.1 e 1.3).

Quanto ao grupo Visão Geral Organizacional e Ambiente Externo, envolvendo 8 itens, que há informações sobre a organização, seu modelo de negócios, missão, visão e estrutura organizacional e de governança, além de também ser apresentado o modelo de negócio da organização, incluindo insumos, atividades, produtos, impactos, valor gerado e seus destinatários, houve uma preocupação de 99%, em 2019, e de 97%, em 2020, em informar a Estrutura Organizacional e de Governança, bem como a Missão (98% em 2018 e 94% em 2021) e o que é a Organização (96% em 2019 e 98% em 2021). Por outro lado,

apenas 2%, em 2019, e 8%, em 2021, das IFES anunciaram indicação de endereço na internet onde se encontravam os planos de ação.

Acerca do grupo Governança, Estratégia e Alocação de Recursos, com 7 requisitos, são descritos os principais processos de trabalho e produtos que contribuem para o alcance dos resultados e para a geração de valor, além da descrição de como a unidade planejou o cumprimento de sua missão e dos objetivos estratégicos estabelecidos para o exercício e para os seguintes. Também é apresentada a estrutura de governança que apoia o cumprimento dos objetivos estratégicos. Em 2019, 5% e, em 2021, 9% das IFES comunicaram ter um Planejamento de Recursos Necessários para o Alcance dos Objetivos Estabelecidos para o Exercício e de como a Unidades Prestadoras de Contas (UPC) se preparou para obtê-los ou garantir sua obtenção. Adicionalmente, apenas 7%, em 2019, e 24%, em 2021, revelaram como a Estrutura de Governança Apoia o Cumprimento dos Objetivos Estratégicos da Organização, embora 88%, em 2019, e 86%, em 2021, discutiram quais os Principais Objetivos Estratégicos Estabelecidos para o Exercício e Para os Anos Seguintes.

Finalmente, no grupo Riscos, Oportunidades e Perspectivas, são apresentados os riscos e oportunidades específicos que afetam a capacidade de a organização gerar valor em curto, médio e longo prazo e como a organização lida com esses riscos. Enquanto, em 2019, 93% e, em 2021, 71% destacaram que há Informações Orçamentárias, Financeiras e Contábeis, que dão suporte às informações de desempenho da organização no período, apenas 17%, em 2019, em 38%, em 2021, informaram que há a avaliação, pela UPC, da probabilidade de que o risco ou a oportunidade ocorram e a magnitude de seu efeito, caso isso acontecesse.

Quadro 17 – Percentual de Aderência por Grupo do Relatório de Gestão das IFES 2019 a 2021

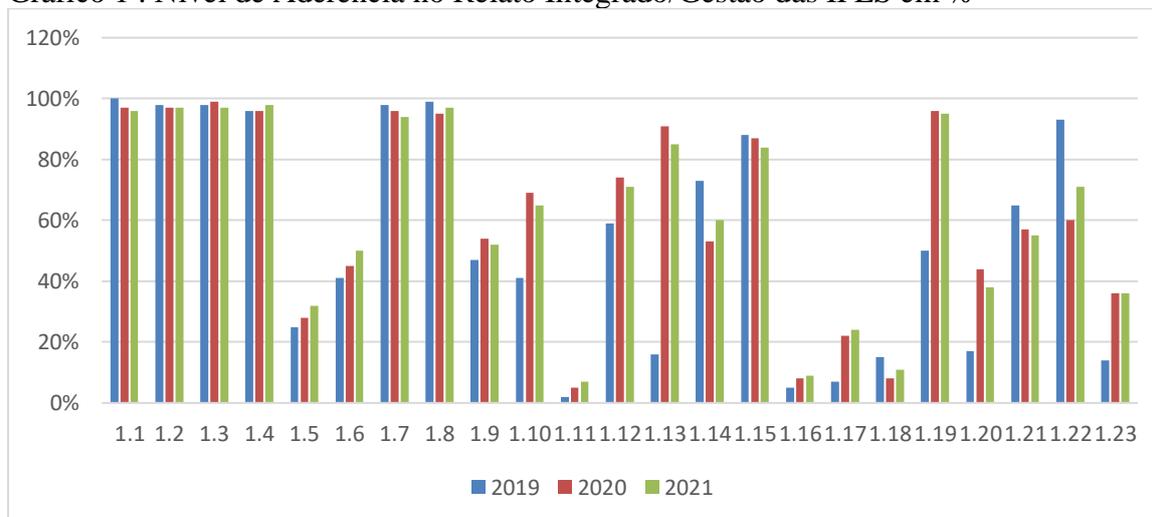
| 1. Relatório de Gestão              |   |      |      |      |     |      |     |
|-------------------------------------|---|------|------|------|-----|------|-----|
| Elementos pre-textuais              |   |      |      |      |     |      |     |
|                                     | ITENS   | 2019 |      | 2020 |     | 2021 |     |
|                                     |   | Qtde | %    | Qtde | %   | Qtde | %   |
| 1.1                                 | Informações que auxiliem o leitor a localizar as informações contidas no relatório, a exemplo de sumário  | 102  | 100% | 99   | 97% | 98   | 96% |
| <b>Mensagem do dirigente máximo</b> |   |      |      |      |     |      |     |
| 1.2                                 | Resumo dos principais resultados alcançados frente aos objetivos estratégicos e às prioridades da gestão [UPC (unidades prestadoras de contas) em números | 100  | 98%  | 99   | 97% | 99   | 97% |

|  |  |     |     |    |     |     |     |
|--|--|-----|-----|----|-----|-----|-----|
| 1.3  | A mensagem do dirigente deve contendo o reconhecimento de sua responsabilidade por assegurar a integridade do relatório integrado; o reconhecimento quanto à aplicação do pensamento coletivo na preparação e na apresentação do relatório integrado; sua opinião quanto ao alinhamento do relatório de gestão à estrutura desta decisão normativa (TCU Nº 178) e quanto à integração das informações. Apresentar explicação nos casos quando o dirigente não puder emitir a opinião no sentido de que o relatório de gestão está alinhado à estrutura, deve explicar as medidas que estão sendo tomadas para garantir esse alinhamento em relatórios futuros. | 100 | 98% | 99 | 99% | 99  | 97% |
| <b>Visão geral organizacional e ambiente externo</b> |  |     |     |    |     |     |     |
| 1.4  | “O que é a organização, o que faz e quais são as circunstâncias em que atua?”  | 98  | 96% | 98 | 96% | 100 | 98% |
| 1.5  | “Qual o modelo de negócios da organização?”  | 26  | 25% | 29 | 28% | 33  | 32% |
| 1.6  | “Como a organização determina os temas a serem incluídos no relatório de gestão e como estes temas são quantificados ou avaliados?”  | 42  | 41% | 46 | 45% | 52  | 50% |
| 1.7  | Apresenta missão e visão?  | 100 | 98% | 98 | 96% | 96  | 94% |
| 1.8  | Apresenta estrutura organizacional e de governança (conselhos ou comitês de governança, mecanismos de implementação de controles, supervisão, liderança, estratégia e comunicação com interessados?)   | 99  | 99% | 97 | 95% | 99  | 97% |
| 1.9  | Apresenta modelo de negócio, abrangendo insumos, atividades, produtos, impactos, valor gerado e seus destinatários   | 48  | 47% | 56 | 54% | 54  | 52% |
| 1.10   | Apresenta a relação de políticas e programas de governo, bem como de programas do Plano Plurianual, de outros planos nacionais, setoriais e transversais de governo nos quais atua, com seus respectivos objetivos e metas. Indicação de endereço na Internet onde se encontram os planos de ação?   | 42  | 41% | 71 | 69% | 67  | 65% |
| 1.11   | Apresenta a indicação de endereço na Internet onde se encontram os planos de ação?   | 3   | 2%  | 6  | 5%  | 8   | 7%  |
| <b>Governança, estratégia e alocação de recursos</b> |  |     |     |    |     |     |     |
| 1.12   | Apresenta a descrição dos principais processos de trabalho e produtos que contribuem para o alcance dos resultados e para a geração de valor, apoiada (sempre que possível, em um diagrama de cadeia de valor) ?   | 61  | 59% | 76 | 74% | 73  | 71% |
| 1.13   | “Para onde a organização deseja ir e como ela pretende chegar lá?”   | 17  | 16% | 93 | 91% | 87  | 85% |
| 1.14   | Como a unidade planejou o cumprimento da sua missão?   | 75  | 73% | 55 | 53% | 62  | 60% |
| 1.15   | Quais os principais objetivos estratégicos estabelecidos para o exercício e para os seguintes?   | 90  | 88% | 89 | 87% | 86  | 84% |
| 1.16   | Houve o planejamento de recursos necessários para o alcance dos objetivos estabelecidos para o exercício e de como a UPC se preparou para obtê-los ou garantir sua obtenção?   | 6   | 5%  | 9  | 8%  | 10  | 9%  |
| 1.17   | Como a estrutura de governança apoia o cumprimento dos objetivos estratégicos?   | 8   | 7%  | 23 | 22% | 25  | 24% |
| 1.18   | Há a manifestação da alta administração e as medidas adotadas em relação aos indicadores de governança e gestão levantados?  | 16  | 15% | 9  | 8%  | 12  | 11% |
| <b>Riscos, oportunidades e perspectivas</b>          |  |     |     |    |     |     |     |
| 1.19   | Quais são os riscos e oportunidades específicos que afetam a capacidade de a organização gerar valor em curto, médio e longo prazo e como a organização lida com esses riscos?   | 52  | 50% | 98 | 96% | 97  | 95% |
| 1.20   | Há a avaliação, pela UPC, da probabilidade de que o risco ou a oportunidade ocorram e a magnitude de seu efeito, caso isso aconteça?   | 18  | 17% | 45 | 44% | 39  | 38% |
| 1.21   | Até que ponto a organização alcançou seus objetivos estratégicos no exercício e quais são os impactos?   | 67  | 65% | 59 | 57% | 57  | 55% |
| 1.22   | Há informações orçamentárias, financeiras e contábeis, que dão suporte às informações de desempenho da organização no período?   | 95  | 93% | 62 | 60% | 73  | 71% |
| 1.23   | Há informações sobre custo, gestão e alocação de custo   | 15  | 14% | 37 | 36% | 37  | 36% |

Fonte: Dados da pesquisa

No Gráfico 1, é possível ver a evolução do nível de aderência nos itens do relato integrado/gestão das IFES brasileiras. Observa-se que as IFES têm buscado explicar ou conseguido apresentar informações de cunho geral da organização, ver itens 1.1 a 1.4. Por outro lado, as IFES tiveram dificuldades de gerar informações referentes aos itens 1.11, 1.16, 1.17, 1.18 e 1.23. O que demonstra que, como descrito na teoria da divulgação, os gestores decidem quais informações divulgar e como isso afeta a *accountability* e a transparência governamental. A teoria da divulgação no setor público explica que os governos têm incentivos para divulgar informações para aumentar a transparência e a *accountability*, mas também podem ter incentivos para restringir ou manipular informações para atender a seus próprios interesses políticos. No caso das IFES, a norma Decisão Normativa-TCU nº 170, de 19 de setembro de 2018, parece ter causado um efeito positivo na forma de como elas vêm apresentando os seus resultados, seja de positivamente sobre sua performance, seja negativa. Da mesma forma, um governo pode restringir o acesso à informação para evitar críticas e escrutínio público. As informações divulgadas (qualidade e quantidade) em termos de cobertura, estrutura, precisão e acessibilidade, devem atender às necessidades dos usuários externos, e promover a transparência e a responsabilidade no setor público. Além disso, a **Teoria da Divulgação no Setor Público** tem implicações importantes para a governança e a democracia, permitindo que os cidadãos avaliem a performance dos governos e tomem decisões importantes. A falta de divulgação de informações pode levar a falta de confiança no governo e a falta de controle democrático.

Gráfico 1 : Nível de Aderência no Relato Integrado/Gestão das IFES em %



Fonte: Dados da Pesquisa

Algumas informações que não deveriam fazer parte do relatório de gestão foram localizadas em alguns relatórios: diversas fotos e informações desnecessárias, livro razão, várias páginas sendo ocupadas com informações sobre diárias de funcionários, informações sobre Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte – Dirf, Regimento Interno, Código de Ética e Resolução na íntegra, extrato bancário ocupando várias páginas do relatório, várias atas, prestação de contas no formato antigo, várias páginas em branco, declaração de imposto de renda dos dirigentes completa, incluindo até o número de recibo e a apresentação das atividades realizadas pela entidade. Houve um caso intrigante em uma das instituições, cujo relatório de gestão era apenas o documento referente à auditoria independente realizada no órgão. Em outro caso, o relatório de gestão consistia em apenas uma página com a demonstração de fluxo de caixa, enquanto que e em outra situação a entidade apresentou seu relatório com apenas uma ata de duas páginas. Ainda, constata-se que:

- (i) Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Alagoas (IFAL): O *link* das demonstrações contábeis não permitiu acesso;
- (ii) Universidade Federal da Fronteira Sul (UFFS): apresenta o desempenho de cada microregião no Relatório de gestão tornando o documento com diversas páginas;
- (iii) Fundação Universidade Federal de Sergipe (UFS): apresenta um número elevado de informações sobre a “Relação de Servidores com Remuneração”;
- (iv) Universidade Federal do Sul da Bahia (UFSB): apresenta um QR code pra acessar o PDI e plano de gestão de riscos.

“Importante enfatizar que desde 2018 temos trabalhado no sentido de adotar a estrutura do Relato Integrado, processo que promove uma abordagem mais concisa, abrangente e eficiente da prestação de contas, buscando explicar para a sociedade como a Universidade gera valor ao longo do tempo. O relato integrado melhora a transparência e conectividade das informações, buscando atender aos normativos vigentes assim como aos princípios e elementos de conteúdo definidos pela estrutura Relato Integrado do *International Integrated Reporting Council* (IIRC)”.

- (v) Universidade Federal de Lavras (Ufla): faz referência ao livro KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. Mapas Estratégicos - Balanced Scorecard: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. e MACROPLAN. Avaliação Estratégica. São Paulo: s.d. PORTER, M. E. Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior. Rio de Janeiro: Campus, 1990;
- (vi) Universidade Federal de Juiz de Fora (UFJF): o *link* para as demonstrações contábeis encaminha para o *site* de transparência da universidade ao invés de ir

- direto para as demonstrações, e não se conseguiu acessar os editais de licitação desta universidade;
- (vii) Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Baiano (IF-Baiano): não foi possível gerar o PDF do Relato integrado completo, o RI está separado por *link* nos *sites*;
  - (viii) Nos relatórios de gestão das entidades no ano de 2020 dezenove entidades mencionaram a Agenda 2030 da ONU. O mapa estratégico da entidade está presente em cinquenta e quatro prestações de contas. O levantamento quantitativo da representação de mulheres que ocupam o cargo de dirigente máximo no seu papel de reitor (a) na amostra identificou-se que o perfil predominante das universidades brasileiras, no ano de 2020: Masculino 74% e Feminino 25 %.
  - (ix) Universidade Federal de Juiz de Fora (UFJF): pronunciamento do Reitor nesse link sobre o ano de 2021: <https://www.youtube.com/watch?v=IUuQ8ybdtXE>.
  - (x) Universidade Federal de São Paulo (Unifesp): apresenta os indicadores exigidos pelo TCU.
  - (xi) Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Alagoas (IFAL): não foi possível acessar *link* demonstrações contábeis.
  - (xii) Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Norte de Minas Gerais (IFNMG): a estruturação do centro de custo ainda permanece sendo um desafio para diversas instituições públicas, assim como para o IFNMG. A Instituição atualmente utiliza o sistema de códigos SIORG, do governo federal, em que códigos são informados no momento da liquidação das despesas.
  - (xiii) Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Paraíba (IFPB): 2020 e 2021 com relato integrado com várias páginas indo de encontro com o estilo conciso do RI.
  - (xiv) Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Baiano (IF-Baiano): não tem a opção de gerar o PDF do Relato integrado completo está separado por link nos *site*.
  - (xv) No ano de 2021 a amostra ficou concentrada nas 102 instituições de ensino superior. Não foi localizado relatório integrado/gestão no *site* do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Mato Grosso, Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Paraná, Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Bahia, Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Rondônia, Centro Federal de Educação Tecnológica de Minas Gerais e Instituto

Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amapá. Com a ausência dos 6 relatórios a amostra totalizou 98 instituições.

Provavelmente as corporações agem de maneira socialmente responsável quando há legislação rigorosa e bem estabelecida para assegurar tal comportamento, e quando o processo pelo qual essas regulamentações e capacidades de aplicação são desenvolvidas, baseiam-se na negociação e construção de consenso entre os países, corporações, governo e outros relevantes *stakeholders*. Seguindo a **Teoria da Legitimidade** as empresas terão maior probabilidade de agir de maneira socialmente responsável se houver organizações privadas e independentes, incluindo ONGs, organizações sociais, investidores e imprensa, em seu ambiente organizacional que monitorem seu comportamento e, quando necessário, se mobilize e realize mudanças (ALDRICH E FIOLE, 1994).

Ainda relatando sobre o INARI, que representa o nível de aderência das IFES às normas de relato integrado/gestão estabelecidas pelo Tribunal de Contas da União (TCU), no Quadro 18, é possível obter informações da estatística descritiva (média, mediana, mínimo, máximo, erro padrão e em quartis) do indicador, extraídas das 102 IFES em 2019, 101 em 2020 e 98 em 2021. Constatou-se que nenhuma IFES teve 100% de aderência nos itens do Relatório de Gestão do Setor Público, exigido pelo TCU. Quanto à classificação das 102 IFES em nível de aderência, em 2019, verifica-se que 17% estão no nível alta, 26% no nível médio alta, 27% no nível médio baixa e 28% no nível de baixa aderência. Em 2020, o resultado encontrado de 101 IFES apresenta 32% no nível de aderência baixa, 18% de médio baixa, 18% de médio alta e 29% de alta aderência. Adicionalmente, no ano de 2021, 34% das IFES ficaram no nível de baixa aderência, enquanto 2% em nível médio baixa, 31% no nível médio alto e 31% no nível alta. Em suma, constat-se que em 2020 e 2021, houve uma melhora significativa na aderência das IFES, com o primeiro quartil apresentando aderência baixa, o segundo e terceiro quartis apresentando aderência médio baixa e médio alta, respectivamente, e o quarto quartil apresentando aderência alta.

A média do INARI passou de 53,35, em 2019, para 62,01, em 2020, e chegando em 61 em 2021. Enquanto isto, o valor mínimo cai de 32,61, em 2019, para 13,04, tanto em 2020 quanto 2021. Por outro lado, o valor máximo passou de 80,43, em 2019, para 95,65 em 2020, e depois caindo para 86,96. Isso sugere que houve um aumento médio na aderência das IFES em relação às normas do TCU. Por fim, o desvio padrão foi de 9,599, em 2019, passando para 12,2381 em 2020, chegando em 12,2650, em 2021.

Por último, o quadro mostra que a mediana em 2019 foi de 54,35, em 2020 foi de 60,87 e em 2021 foi de 60,87. Ou seja, a mediana se manteve constante em 2020 e 2021, indicando que metade das IFES tiveram um INARI igual ou acima desse valor.

No entanto, é importante observar que o número de IFES válidas para análise variou entre os anos. Em 2019, foram analisadas 102 IFES, enquanto em 2020 foram analisadas 101 IFES e em 2021 foram analisadas 98 IFES. Portanto, as diferenças nas distribuições dos quartis e nos valores médios e medianos podem ser influenciadas pelo tamanho da amostra.

Em resumo, o quadro sugere uma melhora gradual na aderência das IFES às normas do TCU, com a maioria das instituições apresentando uma aderência médio alta ou alta em 2020 e 2021. No entanto, é importante levar em consideração o tamanho da amostra ao interpretar os resultados.

Quadro 18: Estatística Descritiva do INARI

| ANO 2019         |                |                     |               |              |                    |
|------------------|----------------|---------------------|---------------|--------------|--------------------|
| Quartis          | Aderência      | Valor               | N. de IFES    |              | %                  |
| Primeiro         | Baixa          | Até 45,65           | 29            |              | 28,4%              |
| Segundo          | Médio Baixa    | De 45,66 a 54,35    | 28            |              | 27,5%              |
| Terceiro         | Médio Alta     | De 54,36 a 60,87    | 27            |              | 26,5%              |
| Quarto           | Alta           | Igual e acima 60,87 | 18            |              | 17,6%              |
| Total            |                |                     | 102           |              | 100%               |
|                  | <b>Mediana</b> | <b>Mínimo</b>       | <b>Máximo</b> | <b>Média</b> | <b>Erro Desvio</b> |
| INARI            | 54,35          | 32,61               | 80,43         | 53,35        | 9,599              |
| N válido de IFES |                | 102                 |               |              |                    |
| ANO 2020         |                |                     |               |              |                    |
| Quartis          | Aderência      | Valor               | N. de IFES    |              | %                  |
| Primeiro         | Baixa          | Até 56,52           | 33            |              | 32,7%              |
| Segundo          | Médio Baixa    | De 56,53 a 60,86    | 19            |              | 18,8%              |
| Terceiro         | Médio Alta     | De 60,86 a 69,56    | 19            |              | 18,8%              |
| Quarto           | Alta           | Igual e acima 69,56 | 30            |              | 29,7%              |
| Total            |                |                     | 101           |              | 100%               |
|                  | <b>Mediana</b> | <b>Mínimo</b>       | <b>Máximo</b> | <b>Média</b> | <b>Erro Desvio</b> |
| INARI            | 60,87          | 13,04               | 95,65         | 62,01        | 12,2381            |
| N válido de IFES |                | 101                 |               |              |                    |
| ANO 2021         |                |                     |               |              |                    |
| Quartis          | Aderência      | Valor               | N. de IFES    |              | %                  |
| Primeiro         | Baixa          | Até 56,52           | 34            |              | 34,7%              |
| Segundo          | Médio Baixa    | De 56,53 a 60,86    | 2             |              | 2%                 |
| Terceiro         | Médio Alta     | De 60,87 a 69,56    | 31            |              | 31,6%              |
| Quarto           | Alta           | Igual e acima 69,56 | 31            |              | 31,6%              |
| Total            |                |                     | 98            |              | 100%               |
|                  | <b>Mediana</b> | <b>Mínimo</b>       | <b>Máximo</b> | <b>Média</b> | <b>Erro Desvio</b> |
| INARI            | 60,87          | 13,04               | 86,96         | 61,00        | 12,2650            |

|                  |    |
|------------------|----|
| N válido de IFES | 98 |
|------------------|----|

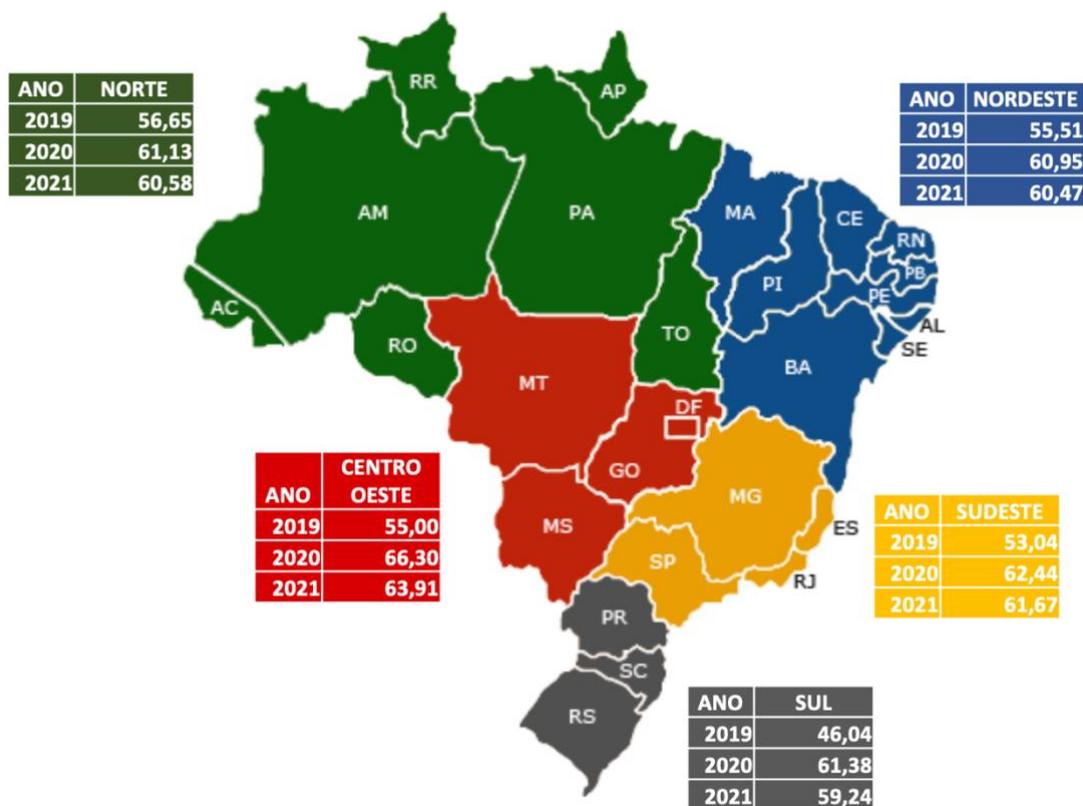
Fonte: Dados da pesquisa

Ao analisar o valor do INARI por região, como pode ser verificado na Figura 2, que revela a distribuição geográfica desigual do indicador médio, constatou-se que a região Norte, onde estão localizadas 17 IFES, é a mais aderente, com um resultado médio de 57,61, em 2019. A região Centro-Oeste, com 19 IFES, ocupa a segunda colocação entre as cinco regiões, com uma média de 56,76 de aderência, em 2019. O Nordeste, compreendendo 29 IFES, ocupa a terceira posição, com 54,95 de aderência, também para o mesmo ano. O Sudeste, que possui 30 IFES, obteve um valor médio de 54,75, de aderência, chegando a quarta posição. Por fim, a região Sul, com 17 IFES, conseguiu uma média de 49,04 de aderência, na mesma época.

Analisando o ano de 2020, de 101 IFES, a região Centro Oeste ocupou a 1ª posição com INARI médio de 66,30. Em segundo lugar, ficou a região Sudeste com INARI igual a 62,44, em terceiro a região Sul, com INARI igual a 61,38, em quarto a região Norte, com INARI igual a 61,13, e, por último, a região Nordeste com resultado igual a 60,95.

No tocante ao ano de 2021, do total de 98 IFES, obseva-se que o INARI médio da região Centro Oeste apresentou um resultado igual a 63,91, em seguida, a região Sudeste (61, 67), a região Norte (60,58), a região Nordeste (60,47), e, por último, a região Sul (59,14).

Figura 2 - Valor Médio do INARI por Região, em 2019, 2020 e 2021



Fonte: Dados da pesquisa

Por fim, no Quadro 19, *Ranking* do INARI das IFES, tendo a primeira coluna apresentando a posição de cada IFES no ranking, a segunda coluna demonstrando o nome da IFES e as colunas seguintes informando os valores do INARE, período de 2019, observa-se que a CEFET/RJ (80,43), UFT (73,91), UNIR (73,91) e IFMS (71,74) obtiveram os melhores resultados, classificados com nível alto, enquanto a UFSC (32,61), UNIFAL (34,78) e UFCG (34,78) chegaram aos menores indicadores, com nível baixo de aderência. Esse resultado apresenta informações importantes sobre o sistema de gestão universitária pública federal brasileira.

No período de 2020 (ver Quadro 20), a UNIRIO ficou em primeiro lugar, com resultado igual a 95,65, seguido da UFPA (2ª ocupação) e CEFET/RJ (3ª ocupação) no ranking geral. Por outro lado, a UFSCAR, UFOPA e UFC ocuparam as últimas posições com INARI igual a 39,13, 21,73 e 13,04, respectivamente. Destaca-se que nesse período, não foi possível calcular o INARI da IF Fluminense, por não ter encontrado o relato integrado/gestão da IFES.

Complementarmente, no ano de 2021 (ver Quadro 21), a CEFET/RJ ocupou a primeira posições no ranking, obtendo um INARI igual a 86,95. O menor resultado foi obtido pela UFC, com INARI igual a 13,04. Realça-se também que na época do levantamento de dados, não encontramos o relatório de gestão das IFES: IFBA, IFPR, IFRO e IFAP, ocasionando em um número de 98 da amostra.

Quadro 19: *Ranking* do INARE das IFES, em 2019

| <i>Ranking</i> | IFES          | INARI | <i>Ranking</i> | IFES      | INARI | <i>Ranking</i> | IFES      | INARI | <i>Ranking</i> | IFES            | INARI |
|----------------|---------------|-------|----------------|-----------|-------|----------------|-----------|-------|----------------|-----------------|-------|
| 1º             | CEFET/RJ      | 80,43 | 27º            | UFMA      | 60,87 | 53º            | IF Sertão | 52,17 | 79º            | UFSJ            | 45,65 |
| 2º             | UFT           | 73,91 | 28º            | UFMS      | 60,87 | 54º            | IFAM      | 52,17 | 80º            | IF Catarinense  | 43,48 |
| 3º             | UNIR          | 73,91 | 29º            | UFPI      | 60,87 | 55º            | IFAP      | 52,17 | 81º            | IF Fluminense   | 43,48 |
| 4º             | IFMS          | 71,74 | 30º            | UFV       | 60,87 | 56º            | IFPR      | 52,17 | 82º            | IF SUL DE MINAS | 43,48 |
| 5º             | IFPA          | 67,39 | 31º            | UNIFEI    | 60,87 | 57º            | IFSP      | 52,17 | 83º            | IFRS            | 43,48 |
| 6º             | IFPB          | 67,39 | 32º            | IFS       | 58,70 | 58º            | IFTO      | 52,17 | 84º            | UFES            | 43,48 |
| 7º             | IF Goiano     | 65,22 | 33º            | IFSC      | 58,70 | 59º            | UFOP      | 52,17 | 85º            | UFFS            | 43,48 |
| 8º             | IFCE          | 65,22 | 34º            | UFAM      | 58,70 | 60º            | UFOPA     | 52,17 | 86º            | UFRJ            | 43,48 |
| 9º             | IFMT          | 65,22 | 35º            | UFRPE     | 58,70 | 61º            | UFS       | 52,17 | 87º            | UFRR            | 43,48 |
| 10º            | IFSEMG        | 65,22 | 36º            | UNIRIO    | 58,70 | 62º            | FURG      | 50,00 | 88º            | UNB             | 43,48 |
| 11º            | UFVJM         | 65,22 | 37º            | UNIVASF   | 58,70 | 63º            | IFBAIANO  | 50,00 | 89º            | UFMS            | 43,48 |
| 12º            | UFU           | 63,04 | 38º            | IFPE      | 56,52 | 64º            | IFES      | 50,00 | 90º            | IFBA            | 41,30 |
| 13º            | CEFET/MG      | 63,04 | 39º            | UFAC      | 56,52 | 65º            | UFC       | 50,00 | 91º            | UFRA            | 41,30 |
| 14º            | IFAC          | 63,04 | 40º            | UFBA      | 56,52 | 66º            | UFRN      | 50,00 | 92º            | UNILA           | 41,30 |
| 15º            | IFFarroupilha | 63,04 | 41º            | UFGD      | 56,52 | 67º            | UNIFAP    | 50,00 | 93º            | UTFPR           | 41,30 |
| 16º            | IFMG          | 63,04 | 42º            | UFLA      | 56,52 | 68º            | IFTM      | 47,83 | 94º            | IFB             | 39,13 |
| 17º            | UFCA          | 63,04 | 43º            | UFPB      | 56,52 | 69º            | UFABC     | 47,83 | 95º            | UFMG            | 39,13 |
| 18º            | UFPA          | 63,04 | 44º            | UNIFESP   | 56,52 | 70º            | UFCSPA    | 47,83 | 96º            | UFPEL           | 39,13 |
| 19º            | IFAL          | 60,87 | 45º            | UNIFESSPA | 56,52 | 71º            | UFG       | 47,83 | 97º            | UFSCAR          | 39,13 |
| 20º            | IFMA          | 60,87 | 46º            | IFG       | 54,35 | 72º            | UFRB      | 47,83 | 98º            | UFPR            | 36,96 |
| 21º            | IFNMG         | 60,87 | 47º            | UFERSA    | 54,35 | 73º            | UNIPAMPA  | 47,83 | 99º            | UFRGS           | 36,96 |
| 22º            | IFPI          | 60,87 | 48º            | UFF       | 54,35 | 74º            | IFRJ      | 45,65 | 100º           | UFCEG           | 34,78 |
| 23º            | IFRN          | 60,87 | 49º            | UFOBA     | 54,35 | 75º            | IFRO      | 45,65 | 101º           | UNIFAL          | 34,78 |
| 24º            | IFRR          | 60,87 | 50º            | UFTM      | 54,35 | 76º            | UFMT      | 45,65 | 102º           | UFSC            | 32,61 |
| 25º            | IFSul         | 60,87 | 51º            | UNILAB    | 54,35 | 77º            | UFPE      | 45,65 |                |                 |       |
| 26º            | UFAL          | 60,87 | 52º            | UFJF      | 54,35 | 78º            | UFRRJ     | 45,65 |                |                 |       |

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 20: *Ranking* do INARE das IFES 2020

| <i>Ranking</i> | IFES   | INARI | <i>Ranking</i> | IFES  | INARI | <i>Ranking</i> | IFES | INARI | <i>Ranking</i> | IFES | INARI |
|----------------|--------|-------|----------------|-------|-------|----------------|------|-------|----------------|------|-------|
| 1º             | UNIRIO | 95,65 | 27º            | UNILA | 69,56 | 53º            | IFTO | 60,86 | 79º            | IFB  | 52,17 |
| 2º             | UFPA   | 86,95 | 28º            | IFMS  | 69,56 | 54º            | UFTM | 60,86 | 80º            | UFSC | 52,17 |

|                |       |                   |       |              |       |                 |       |
|----------------|-------|-------------------|-------|--------------|-------|-----------------|-------|
| 3º CEFET/RJ    | 82,60 | 29º UFV           | 69,56 | 55º UFG      | 60,86 | 81º UFRB        | 52,17 |
| 4º IFRN        | 82,60 | 30º IFCE          | 69,56 | 56º UNILAB   | 60,86 | 82º UFES        | 52,17 |
| 5º UFMS        | 82,60 | 31º UFGD          | 67,39 | 57º UFMT     | 60,86 | 83º UNIR        | 52,17 |
| 6º UFU         | 80,43 | 32º IFSul         | 65,21 | 58º UFSJ     | 60,86 | 84º IFPB        | 52,17 |
| 7º UFPA        | 78,26 | 33º UFRPE         | 65,21 | 59º IFSEMG   | 60,86 | 85º IFAM        | 52,17 |
| 8º IF Goiano   | 78,26 | 34º IFSC          | 65,21 | 60º IFRS     | 60,86 | 86º IFMG        | 52,17 |
| 9º IFPA        | 78,26 | 35º IFS           | 65,21 | 61º UFPEL    | 60,86 | 87º UFPR        | 52,17 |
| 10º UNIFESSPA  | 78,26 | 36º UFRJ          | 65,21 | 62º UFERSA   | 60,86 | 88º UFCG        | 52,17 |
| 11º IFPR       | 78,26 | 37º IFRR          | 65,21 | 63º UNIFAP   | 60,86 | 89º UFABC       | 50    |
| 12º UFMA       | 78,26 | 38º UFOP          | 65,21 | 64º IFSP     | 60,86 | 90º IFRJ        | 47,82 |
| 13º IFPI       | 73,91 | 39º IF Sertão     | 65,21 | 65º UFRR     | 60,86 | 91º UFFS        | 47,82 |
| 14º UFT        | 73,91 | 40º UNB           | 65,21 | 66º UNIPAMPA | 60,86 | 92º UFRGS       | 47,82 |
| 15º IFNMG      | 73,91 | 41º IFBA          | 65,21 | 67º UTFPR    | 60,86 | 93º IFPE        | 47,82 |
| 16º IFAC       | 73,91 | 42º UFBA          | 65,21 | 68º IFMT     | 60,86 | 94º UFAM        | 47,82 |
| 17º Catarinens | 69,56 | 43º UFS           | 65,21 | 69º FURG     | 56,52 | 95º IFRO        | 43,47 |
| 18º IF SUL MG  | 69,56 | 44º UFAC          | 65,21 | 70º UFRN     | 56,52 | 96º UFRRJ       | 43,47 |
| 19º UFPE       | 69,56 | 45º IFTM          | 65,21 | 71º UNIFESP  | 56,52 | 97º IFBAIANO    | 43,47 |
| 20º IFAL       | 69,56 | 46º IFAP          | 65,21 | 72º UFAL     | 56,52 | 98º UFMG        | 43,47 |
| 21º UFCSPA     | 69,56 | 47º IFG           | 65,21 | 73º UFOBA    | 56,52 | 99º UFSCAR      | 39,13 |
| 22º UFF        | 69,56 | 48º IFFarroupilha | 65,21 | 74º IFPI     | 56,52 | 100º UFOPA      | 21,73 |
| 23º IFMA       | 69,56 | 49º UFVJM         | 63,04 | 75º UFJF     | 56,52 | 101º UFC        | 13,04 |
| 24º UNIFAL     | 69,56 | 50º IFES          | 60,86 | 76º UNIFEI   | 56,52 | IF              |       |
| 25º CEFET/MG   | 69,56 | 51º UFSM          | 60,86 | 77º UNIVASF  | 54,34 | 102º Fluminense | -     |
| 26º UFLA       | 69,56 | 52º UFCA          | 60,86 | 78º UFRA     | 52,17 |                 |       |

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 21: *Ranking* do INARE das IFES 2021

| <i>Ranking</i> | IFES      | INARI | <i>Ranking</i> | IFES      | INARI | <i>Ranking</i> | IFES          | INARI | <i>Ranking</i> | IFES     | INARI |
|----------------|-----------|-------|----------------|-----------|-------|----------------|---------------|-------|----------------|----------|-------|
| 1º             | CEFET/RJ  | 86,95 | 27º            | UNIFAP    | 69,56 | 53º            | UNB           | 60,86 | 79º            | UFFS     | 52,17 |
| 2º             | UFMS      | 82,60 | 28º            | IFNMG     | 69,56 | 54º            | UNILA         | 60,86 | 80º            | UNIFESP  | 52,17 |
| 3º             | UFT       | 82,60 | 29º            | IFAC      | 69,56 | 55º            | IFMG          | 60,86 | 81º            | IFAL     | 52,17 |
| 4º             | UNIRIO    | 82,60 | 30º            | UFV       | 69,56 | 56º            | UFAC          | 60,86 | 82º            | UNILAB   | 52,17 |
| 5º             | IFRN      | 82,60 | 31º            | UFMA      | 69,56 | 57º            | IFPB          | 60,86 | 83º            | UNIPAMPA | 52,17 |
| 6º             | UFGD      | 78,26 | 32º            | UFSM      | 65,21 | 58º            | UTFPR         | 60,86 | 84º            | UFG      | 47,82 |
| 7º             | UNIFESSPA | 78,26 | 33º            | IFSul     | 65,21 | 59º            | IFFarroupilha | 60,86 | 85º            | IFAM     | 47,82 |
| 8º             | UFCA      | 73,91 | 34º            | UFVJM     | 65,21 | 60º            | UFPR          | 60,86 | 86º            | UFAM     | 47,82 |
| 9º             | UFPA      | 73,91 | 35º            | IFS       | 65,21 | 61º            | IFPE          | 60,86 | 87º            | UFRR     | 47,82 |
| 10º            | IFPA      | 73,91 | 36º            | IF Sertão | 65,21 | 62º            | CEFET/MG      | 60,86 | 88º            | UFCG     | 47,82 |
| 11º            | UFCSPA    | 73,91 | 37º            | UFF       | 65,21 | 63º            | UNIVASF       | 58,69 | 89º            | UFSCAR   | 47,82 |
| 12º            | UFU       | 73,91 | 38º            | UFERSA    | 65,21 | 64º            | IF Catarinens | 56,52 | 90º            | IFB      | 43,47 |
| 13º            | IFTM      | 73,91 | 39º            | UNIFAL    | 65,21 | 65º            | UFRA          | 56,52 | 91º            | UFRGS    | 43,47 |

|                 |           |       |                 |               |       |                 |        |       |                  |          |       |
|-----------------|-----------|-------|-----------------|---------------|-------|-----------------|--------|-------|------------------|----------|-------|
| 14 <sup>o</sup> | IFCE      | 73,91 | 40 <sup>o</sup> | UFRB          | 65,21 | 66 <sup>o</sup> | IFTO   | 56,52 | 92 <sup>o</sup>  | UFRRJ    | 43,47 |
| 15 <sup>o</sup> | IFMT      | 73,91 | 41 <sup>o</sup> | UFS           | 65,21 | 67 <sup>o</sup> | UFTM   | 56,52 | 93 <sup>o</sup>  | UNIR     | 43,47 |
| 16 <sup>o</sup> | IFRR      | 71,73 | 42 <sup>o</sup> | UFJF          | 65,21 | 68 <sup>o</sup> | UFRJ   | 56,52 | 94 <sup>o</sup>  | IFBAIANO | 43,47 |
| 17 <sup>o</sup> | UFPE      | 69,56 | 43 <sup>o</sup> | IF SUL MG     | 60,86 | 69 <sup>o</sup> | UFABC  | 56,52 | 95 <sup>o</sup>  | UFMG     | 34,78 |
| 18 <sup>o</sup> | IF Goiano | 69,56 | 44 <sup>o</sup> | IFES          | 60,86 | 70 <sup>o</sup> | UFSJ   | 56,52 | 96 <sup>o</sup>  | UFOPA    | 28,26 |
| 19 <sup>o</sup> | UFPB      | 69,56 | 45 <sup>o</sup> | IFSC          | 60,86 | 71 <sup>o</sup> | UFMT   | 56,52 | 97 <sup>o</sup>  | UFAL     | 26,08 |
| 20 <sup>o</sup> | IFPI      | 69,56 | 46 <sup>o</sup> | UFRPE         | 60,86 | 72 <sup>o</sup> | UFES   | 56,52 | 98 <sup>o</sup>  | UFC      | 13,04 |
| 21 <sup>o</sup> | UFRN      | 69,56 | 47 <sup>o</sup> | UFOBA         | 60,86 | 73 <sup>o</sup> | IFG    | 56,52 | 99 <sup>o</sup>  | IFBA     | -     |
| 22 <sup>o</sup> | IFSEMG    | 69,56 | 48 <sup>o</sup> | UFOP          | 60,86 | 74 <sup>o</sup> | UNIFEI | 56,52 | 100 <sup>o</sup> | IFPR     | -     |
| 23 <sup>o</sup> | IFMA      | 69,56 | 49 <sup>o</sup> | Fluminense IF | 60,86 | 75 <sup>o</sup> | IFSP   | 56,52 | 101 <sup>o</sup> | IFRO     | -     |
| 24 <sup>o</sup> | UFPEL     | 69,56 | 50 <sup>o</sup> | UFBA          | 60,86 | 76 <sup>o</sup> | UFSC   | 52,17 | 102 <sup>o</sup> | IFAP     | -     |
| 25 <sup>o</sup> | IFMS      | 69,56 | 51 <sup>o</sup> | UFPI          | 60,86 | 77 <sup>o</sup> | IFRJ   | 52,17 |                  |          |       |
| 26 <sup>o</sup> | UFLA      | 69,56 | 52 <sup>o</sup> | IFRS          | 60,86 | 78 <sup>o</sup> | FURG   | 52,17 |                  |          |       |

Fonte: Dados da pesquisa

Assim, percebe-se que as recomendações dadas pelo TCU para a elaboração do relatório de gestão ainda não tiveram uma resposta concreta, em sua totalidade, por parte das IFES, apesar dos esforços dedicados pela nova política de governança e transparência pública do País.

#### 4.2 Nível de Aderência ao Plano de Gestão de Logística Sustentável

No que se refere ao Plano de Gestão de Logística Sustentável, no Quadro 22 é possível averiguar que o número de IFES aderindo aos itens, 2.1 (elaboração e implementação), 2.2 (inventário de bens de menor impacto), 2.3 (práticas e racionalização do uso de materiais e serviços), 2.4 (metodologias) e 2.5 (*site* de divulgação, conscientização e capacitação para a Gestão de Logística Sustentável), ainda é pequeno, variando entre 15% em 2019 (item 2.2) a 44% em 2021 (item 2.1 e 2.3).

O resultado demonstra que embora o Plano de Gestão de Logística Sustentável (PGLS) seja exigido às instituições federais com termo de adesão (ver Decreto nº 7.746/2012), no mínimo o cumprimento da atualização do inventário de bens, práticas de sustentabilidade e de racionalização do uso de materiais e serviços, responsabilidades, metodologia de implementação e avaliação do plano, e ações de divulgação, conscientização e capacitação, ainda as IFES analisadas encontram dificuldades de realizar tais ações.

Quadro 22: Percentual de Aderência Plano de Gestão de Logística Sustentável das IFES  
2019 a 2021

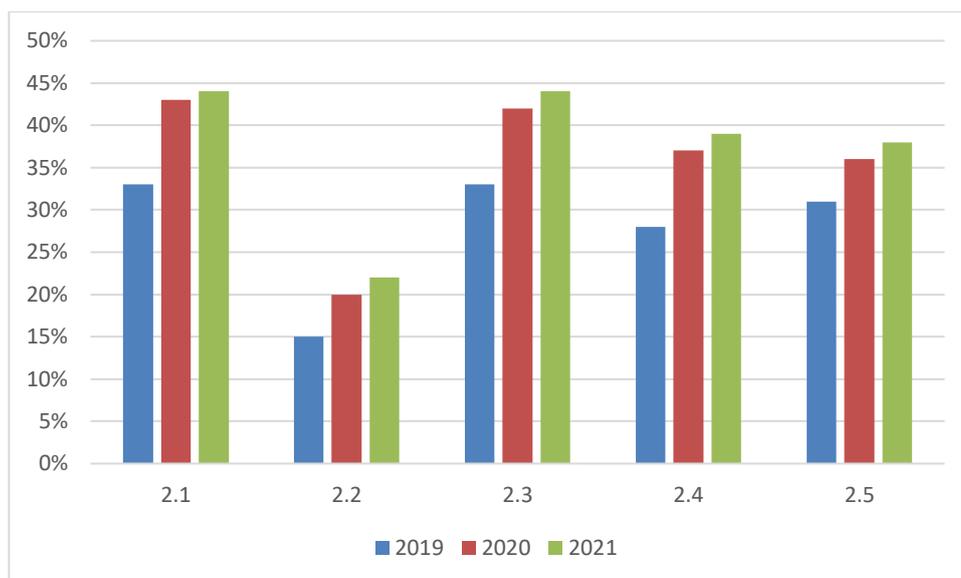
| 2. Plano de Gestão de Logística Sustentável |   | 2019 |     | 2020 |     | 2021 |     |
|---|---|------|-----|------|-----|------|-----|
|   | ITENS   | Qtde | %   | Qtde | %   | Qtde | %   |
| 2.1   | A administração pública federal direta, autárquica e fundacional e as empresas estatais dependentes estão elaborando e implementando e publicando os Planos de Gestão de Logística Sustentável? | 34   | 33% | 42   | 43% | 45   | 44% |
| 2.2   | Há a divulgação da atualização do inventário de bens e materiais do órgão e identificação de similares de menor impacto ambiental para substituição?  | 16   | 15% | 21   | 20% | 23   | 22% |
| 2.3   | Há divulgação de práticas de sustentabilidade e de racionalização do uso de materiais e serviços?   | 34   | 33% | 43   | 42% | 45   | 44% |
| 2.4   | Há informações sobre: responsabilidades, metodologia de implementação e avaliação do plano?   | 29   | 28% | 38   | 37% | 40   | 39% |
| 2.5   | No <i>site</i> há ações de divulgação, conscientização e capacitação para a Gestão de Logística Sustentável?  | 32   | 31% | 37   | 36% | 39   | 38% |

Fonte: Dados da pesquisa

Em geral, o quadro indica um aumento na aderência aos itens avaliados ao longo dos anos, o que sugere que as IFES estão buscando aprimorar suas práticas de gestão de logística sustentável. No entanto, ainda há espaço para melhorias, especialmente em relação à divulgação de práticas de sustentabilidade e identificação de similares de menor impacto ambiental para substituição.

No Gráfico 2, é possível observar que o conjunto das IFES estudadas (34 a 45) tem se esforçado em atender aos cinco itens analisados, principalmente no que se refere à elaboração, implementação e publicação dos Planos de Gestão de Logística Sustentável, que em 2019 era de 33% e passou para 44% do total de 102 IFES analisadas em 2021. Por outro lado, o item 2.2 (inventário de bens e materiais do órgão e identificação de similares de menor impacto ambiental para substituição) parece ser o maior desafio das IFES. Embora o resultado tenha aumentado de 15% em 2019 para 22% em 2021 do total de 102 IFES, ainda continua inferior se comparado aos demais pontos estudados.

Gráfico 2 : Nível de Aderência no PGLS das IFES em %



Fonte: Dados da pesquisa

Sob a ótica da **Teoria Institucional no Setor Público**, onde um conjunto de ideias pode afetar o comportamento das organizações do setor público, as normas parecem ainda não comover todas as IFES estudadas. A teoria que aponta a importância de entender as normas e os valores que moldam as práticas organizacionais, em vez de se concentrar apenas em estruturas e processos formais, as IFES ainda não foram afetadas pelas normas e expectativas que emanam de outras organizações, como o governo central, grupos de interesse e a sociedade em geral. Ainda no que diz respeito a Teoria Institucional, as IFES, quanto aos Planos de Gestão de Logística Sustentável, estão respondendo as pressões institucionais de diferentes maneiras, como adotando novas práticas, mudando suas estruturas organizacionais ou buscando alianças com outras organizações. No entanto, as IFES também buscam legitimidade, adotando práticas que são consideradas aceitáveis e valorizadas pelas instituições em que estão inseridas.

#### 4.3 Nível de Aderência no A3P

Quanto ao A3P, o Quadro 23 apresenta o percentual de IFES que aderiram aos itens 3.1 (comissão responsável), 3.2 (plano de ação), 3.3 (metodologias), 3.4 (avaliação), 3.5 (servidor educador), 3.6 (relatório técnico). Neste requisito, o número de IFES que aderiram ao A3P, nos três anos analisados, foi muito baixo, ficando em 4 em 2019, 2020 e 2021. O item com um pouco mais de relevância ao A3P foi para 3.1 (divulga informações

sobre a comissão que será responsável pela implementação das ações de melhoria do desempenho socioambiental), em 2019, com apenas 3% do total de 102 IFES analisadas.

Em 2021, 4% do total de 102 IFES, informaram que há a divulgação do Relatório Técnico explicitando as ações implementadas, os resultados qualitativos e quantitativos alcançados e as metas futuras para a continuidade do projeto, com periodicidade anual contada a partir da data de assinatura do Termo de Adesão (3.5).

Quadro 23: Percentual de Aderência no A3P das IFES 2019 a 2021

| A3P |  | 2019 |      | 2020 |      | 2021 |      |
|-----|--|------|------|------|------|------|------|
|     | ITENS  | Qtde | %    | Qtde | %    | Qtde | %    |
| 3.1 | A instituição divulga informações sobre a comissão que será responsável pela implementação das ações de melhoria do desempenho socioambiental?   | 4    | 3%   | 2    | 1%   | 2    | 1%   |
| 3.2 | Há a divulgação do plano de ações estratégicas, incluindo aspectos socioambientais como: a gestão de resíduos sólidos e perigosos gerados; redução de consumo e reaproveitamento de materiais; combate ao desperdício de energia e de água, cidadania, ética, equidade, segurança e qualidade de vida no trabalho, entre outras medidas necessárias para a implementação, detectadas nos diagnósticos? | 1    | 0,9% | 2    | 1%   | 2    | 1%   |
| 3.3 | Há divulgação da metodologia para mensuração do desempenho da instituição?   | 0    | 0%   | 2    | 1%   | 2    | 1%   |
| 3.4 | Há a divulgação da avaliação periódica da implementação das ações previstas, os resultados alcançados na própria instituição?  | 0    | 0%   | 1    | 0,9% | 1    | 0,9% |
| 3.5 | Há informações sobre sub-programa de formação do “servidor educador socioambiental” comprometido com os princípios da responsabilidade socioambiental e efetiva implantação da A3P?  | 0    | 0%   | 1    | 0,9% | 1    | 0,9% |
| 3.6 | Há a divulgação do Relatório Técnico explicitando as ações implementadas, os resultados qualitativos e quantitativos alcançados e as metas futuras para a continuidade do projeto, com periodicidade anual contada a partir da data de assinatura do Termo de Adesão?  | 2    | 1%   | 4    | 3%   | 4    | 3%   |

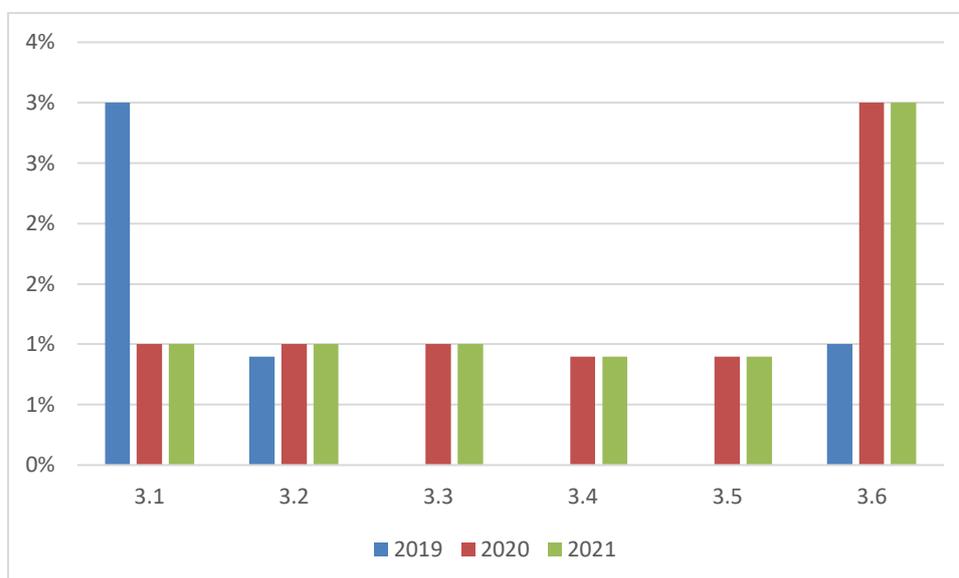
Fonte: Dados da pesquisa

Conforme o Gráfico 3, Nível de Aderência no A3P das IFES em %, os itens 3.2, 3.3, 3.4 e 3.5 apresentaram resultados constantes, mas ainda inexpressíveis, como, por exemplo, 0,9% e 1% de IFES, respectivamente, para os itens “divulgação da avaliação periódica da implementação das ações previstas, os resultados alcançados na própria instituição e informações sobre sub-programa de formação do “servidor educador socioambiental” comprometido com os princípios da responsabilidade socioambiental e

efetiva implantação da A3P” e “divulgação da metodologia para mensuração do desempenho da instituição”, anos de 2020 e 2021.

Em suma, é importante ressaltar que a adesão ao A3P é uma iniciativa importante para a promoção da sustentabilidade ambiental e da melhoria do desempenho socioambiental das instituições públicas, e que o engajamento das IFES nesse programa pode ser um fator determinante para a promoção de mudanças significativas em relação à gestão de resíduos sólidos, consumo de energia e água, entre outros aspectos relacionados à gestão ambiental.

Gráfico 3 : Nível de Aderência no A3P das IFES em %



Fonte: Dados da pesquisa

Embora as instituições elencadas no anexo 02 tenham formalizado seu termo de adesão no A3P, a maioria dos *sites* e dos relatórios de gestão apresenta informações isoladas, com arquivos em que o termo de adesão não detalha as atividades desenvolvidas na agenda ambiental da organização. Houve, inclusive, uma situação em que uma instituição apresentou apenas informações de como aderir ao programa, com um passo a passo de como adquirir o termo de adesão. Já em outro caso, o *site* informa que aderiu ao A3P; não dando, entretanto, acesso às demais atividades desenvolvidas, limitando-se (simplesmente) a divulgar que fez a adesão. Porém vale ressaltar que somente 4 IFES tiveram adesões aos itens estudados sobre a A3P em 2019, 2020 e 2021, conforme Quadro 23. Na análise realizada com as instituições da A3P (anexo 2), ano 2019, verificou-se que

algumas instituições não disponibilizam em seus *sites* as ações referentes suas atribuições junto a agenda ambiental.

A obrigação de divulgação determinada nos termos de adesão não está sendo cumprida. Essa falha precisa ser corrigida. Assim, uma averiguação detalhada irá confirmar se o problema é a falta de publicidade dos atos socioambientais ou o não cumprimento das

A pesquisa nos relatórios, seguindo os requisitos do *checklist* do Quadro 14 identificou-se os seguintes posicionamentos das entidades com adesão na A3P:

- (i) no *site* Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) identificou-se a informação de que a adesão à agenda foi realizada "A Universidade aderiu em 18 de junho de 2014 à Agenda Ambiental da Administração Pública (A3P) e no mesmo ano recebeu do Ministério do Meio Ambiente o Selo A3P Verde. Detalhes da implantação da agenda não foram localizadas;
- (ii) uma informação no *site* do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Goiano (IFGoiano) destaca: “Em virtude da pandemia, as ações presenciais da Agência A3P na Reitoria foram paralisadas”;
- (iii) Fundação Universidade Federal do Vale do São Francisco (Univasf): <https://portais.univasf.edu.br/sustentabilidade/programa-univasf-sustentavel/a3p> (tem apenas informações sobre a adesão);
- (iv) Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS): apresenta o certificado de adesão ao A3P e não foi localizado detalhes da implantação da agenda na entidade;
- (v) Fundação Universidade Federal da Grande Dourados (UFGD): utilização do Selo PROCEL para comprar itens com um melhor desempenho energético;
- (vi) Universidade Federal do Cariri (UFCA) e Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Tocantins (IFTO): não foi possível acessar o *link* das demonstrações contábeis;
- (vii) Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Sul de Minas Gerais (IFSULDEMINAS): o Instituto Federal do Sul de Minas Gerais dará início no exercício de 2022 à implantação do Sistema de Informação de Custos – SIC;
- (viii) Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Goiano (IFGoiano): No *link* do contrato: temporariamente indisponível para adequações em cumprimento da Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD), Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018;

- (ix) Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Espírito Santo (IFES): não houve acesso. Há essa mensagem: “Para verificar contratos, editais e atas, acesse a área de Licitações e Contratos. ATENÇÃO: é necessário usar os navegadores Firefox ou Edge, pois no Chrome não há mais suporte à FTP”;
- (x) Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Brasília (IFB): Em relação ao A3P no *site* foi localizada a informação: “Em 2021 a Comissão IFambiental, instituída por meio da Portaria 425/2020 - RIFB/IFB, de 3 de abril de 2020, entregou ao IFB o relatório de diagnóstico socioambiental da Agenda Ambiental na Administração Pública”.

Quadro 24: Atribuições junto ao A3P - IES 2019

| ATRIBUIÇÕES   | Número de Instituições que divulgam nos sites |
|---|---|
| 3.1 Termo de adesão do A3P - Cláusula terceira I - a) | 04  |
| 3.2 Termo de adesão do A3P - Cláusula terceira I - c) | 02  |
| 3.3 Termo de adesão do A3P - Cláusula terceira I -e)  | 01  |
| 3.4 Termo de adesão do A3P - Cláusula terceira I -g)  | 01  |
| 3.5 Termo de adesão do A3P - Cláusula terceira I -h)  | 00  |
| 3.6 Termo de adesão do A3P - Cláusula terceira I -i)  | 02  |

Fonte: Autora (2021) partir dos dados da pesquisa

Fundação Universidade Federal da Grande Dourados, Fundação Universidade Federal de Uberlândia, Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Piauí e Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio de Janeiro divulgaram o cumprimento do Termo de adesão do A3P - Cláusula terceira I – “ a) criar comissão que será responsável pela implementação das ações de melhoria do desempenho socioambiental da INSTITUIÇÃO”.

Quadro 25: Atribuições junto ao A3P – IES ano 2020

| ATRIBUIÇÕES   | Número de Instituições que divulgam nos sites |
|---|---|
| 3.1 Termo de adesão do A3P - Cláusula terceira I - a) | 02  |
| 3.2 Termo de adesão do A3P - Cláusula terceira I - c) | 02  |

|  |    |
|--|----|
| 3.3 Termo de adesão do A3P - Cláusula terceira I -e) | 02 |
| 3.4 Termo de adesão do A3P - Cláusula terceira I -g) | 01 |
| 3.5 Termo de adesão do A3P - Cláusula terceira I -h) | 01 |
| 3.6 Termo de adesão do A3P - Cláusula terceira I -i) | 04 |

Fonte: Autora (2022) partir dos dados da pesquisa

Centro Federal de Educação Tecnológica Celso Suckow da Fonseca (Cefet/RJ), Fundação Universidade Federal da Grande Dourados, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Cariri divulgaram o cumprimento do Termo de adesão do A3P - Cláusula terceira I “i) elaborar Relatório Técnico explicitando as ações implementadas, os resultados quali- quantitativos alcançados...”

O Centro Federal de Educação Tecnológica Celso Suckow da Fonseca (Cefet/RJ), Fundação Universidade Federal da Grande Dourados, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Cariri seguiram em 2021 atendendo o item 3.6 Termo de adesão do A3P - Cláusula terceira I -i) conforme quadro a seguir.

Quadro 26: Atribuições junto ao A3P – IES ano 2021

| ATRIBUIÇÕES   | Número de Instituições que divulgam nos sites |
|---|---|
| 3.1 Termo de adesão do A3P - Cláusula terceira I - a) | 02  |
| 3.2 Termo de adesão do A3P - Cláusula terceira I - c) | 02  |
| 3.3 Termo de adesão do A3P - Cláusula terceira I -e)  | 02  |
| 3.4 Termo de adesão do A3P - Cláusula terceira I -g)  | 01  |
| 3.5 Termo de adesão do A3P - Cláusula terceira I -h)  | 01  |
| 3.6 Termo de adesão do A3P - Cláusula terceira I -i)  | 04  |

Fonte: Autora (2022) partir dos dados da pesquisa

Em suma, por ser um **disclosure voluntário**, as IFES parecem não ter motivos para elaborar a A3P, como, por exemplo, cumprir regras legais que está relacionado a exigências ou requisitos de divulgação de atividades sociais e ambientais (DEEGAN, 2002). Porém, como citado por Freire e Gomes (2022), a organização poderá ter ganhos com a divulgação voluntária, como a melhoria da imagem institucional e melhoria da gestão de políticas de governança e reputação gerencial.

Este parece mais um caso onde a **Teoria Institucional** não se apresenta adequada para as IFES, pois as organizações nem sempre aderem uma norma de maneira imediata, motivadas pelas incertezas de como essas devem ser aplicadas ou interpretadas, e também aos custos, pois a adoção de normas pode envolver custos significativos em termos de tempo, dinheiro e recursos humanos ou mesmo a inércia, uma vez que as organizações podem ter resistência a mudanças, levando mais tempo para adotar novas normas em suas práticas existentes. Portanto, embora a **Teoria Institucional** explique que as organizações são influenciadas por normas e práticas ambientais, ela também destaca que a adoção dessas normas pode ser complicada por vários fatores internos e externos.

#### 4.4 Licitações Sustentáveis

No que concerna a aderência em licitações sustentáveis, o Quadro 27 apresenta o resultado das IFES, anos de 2019 a 2021. Os itens de aderência em Licitações Sustentáveis estão representados em quatro grupos: 4.1 (procedimentos licitatórios voltados para a sustentabilidade); 4.2 (editais e resultados de licitação verde); 4.3 (contratos); 4.4 (origem sustentável dos recursos naturais utilizados nos bens, nos serviços e nas obras). Observa-se que 33 IFES publicaram informações no item 4.1 e 4.2, em 2019. Nos anos seguintes, o número de aderência caiu em todos os itens, chegando a 30 do total de 102 IFES. Observa-se que houve pouca variação nos percentuais ao longo dos anos, indicando uma estabilidade na aderência das IFES a essas práticas sustentáveis em licitações.

O item com maior aderência em todos os anos é o de "informações concernentes a procedimentos licitatórios voltados para a sustentabilidade", com uma média de 30% de aderência. Já o item com menor aderência é o de "divulgação dos contratos celebrados", com uma média de 13% de aderência.

Quadro 27: Percentual de Aderência em Licitações Sustentáveis das IFES 2019 a 2021

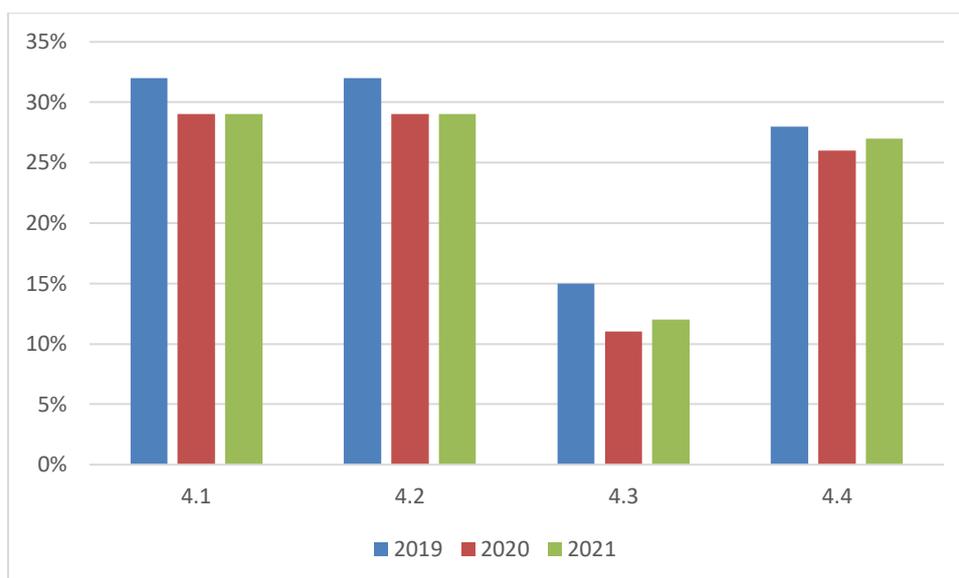
| Licitações Sustentáveis |  | 2019 |     | 2020 |     | 2021 |     |
|-------------------------|--|------|-----|------|-----|------|-----|
|                         |  | Qtde | %   | Qtde | %   | Qtde | %   |
| 4.1                     | Há informações concernentes a procedimentos licitatórios voltados para a sustentabilidade?   | 33   | 32% | 30   | 29% | 30   | 29% |
| 4.2                     | Há a divulgação dos respectivos editais e resultados de licitação verde?                     | 33   | 32% | 30   | 29% | 30   | 29% |
| 4.3                     | Há a divulgação dos contratos celebrados?  | 16   | 15% | 12   | 11% | 13   | 12% |
| 4.4                     | Há a origem sustentável dos recursos naturais utilizados nos bens, nos serviços e nas obras? | 29   | 28% | 27   | 26% | 28   | 27% |

Fonte: Dados da pesquisa

Em geral, os percentuais de aderência em Licitações Sustentáveis são inferiores aos de Gestão de Resíduos Sólidos, Gestão de Logística Sustentável e A3P, apresentados em outros quadros analisados anteriormente. Isso pode indicar que as IFES ainda precisam avançar na implementação de práticas sustentáveis em licitações e contratações.

No Gráfico, é possível visualizar a evolução de itens com aderência em licitações sustentáveis. O nível de aderência 4.3 (contratos celebrados) apresentou o menor resultado, passando de 15% em 2019, para 12% em 2021, do total de 102 IFES. Vale frisar que as licitações sustentáveis seguem as determinações do Decreto nº 7.746/ 2012.

Gráfico 4 : Nível de Aderência licitações sustentáveis das IFES em %



Fonte: Dados da pesquisa

Ainda a respeito das licitações sustentáveis, diversos problemas foram identificados como: (i) instituições que não dão acesso aos editais das licitações; (ii) o *site* exige cadastro prévio para baixar os editais das licitações; (iii) há link para baixar os editais, porém totalmente vazio. Uma das instituições declarava no relatório de gestão que faz licitação sustentável, mas, ao checar os editais, essa informação registrada não foi confirmada. Ainda há um caso de relatório de gestão que informou ter o plano de logística sustentável, mas no *site* da entidade o plano não foi localizado. Assim, cita-se:

- (i) no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Espírito Santo (IFES): Não se conseguiu acessar as informações relacionadas às licitações. Há essa mensagem: “Para verificar contratos, editais e atas, acesse a área de Licitações e Contratos. ATENÇÃO: é necessário usar os navegadores Firefox ou Edge, pois no Chrome não há mais suporte à FTP”;
- (ii) no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Piauí (IFPI) e na Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) também não houve acesso aos editais de licitação.
- (iii) Na Fundação Universidade Federal do Tocantins (UFT) o *link* para acessar as licitações apresentou erro “Sua conexão não é particular”;
- (iv) Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), Fundação Universidade Federal de Roraima (UFRR) e Universidade Federal do Recôncavo da Bahia: não foi possível localizar os editais de licitação;
- (v) Universidade Federal de Alfenas (Unifal): no ano de 2020, apresenta o evento Dia da Sustentabilidade da UNIFAL-MG que completou sua terceira edição, sendo adaptado, na ocasião, para a versão virtual;
- (vi) Fundação Universidade Federal do Pampa (Unipampa): há a necessidade de fazer cadastro para baixar os editais de licitação;
- (vii) Fundação Universidade Federal do Tocantins (UFT): não foi possível acessar as licitações no *site*.

A **Teoria da Legitimidade** no setor público é baseada na ideia de que a autoridade e o poder do governo, reconhecido como legítimo no direito de governar, devem ser legitimados pela aprovação da sociedade. Sendo importante para asseverar o equilíbrio de políticas públicas, evitando conflitos e vulnerabilidade social. No caso específico das IFES da amostra, a legitimidade não está relacionada a exigências legais (baseada na conformidade com leis e normas, como ocorre na **Teoria Institucional**), nem tão pouco a moral (baseada em princípios éticos e valores compartilhados pela sociedade), mas no sentido pragmático que situa-se na efetividade do governo em exercer seus deveres e na segurança que os indivíduos têm em sua chabilidade de conduzir. Para que as IFES mantenham sua legitimidade, é importante que elas se comprometam com sociedade, atuando de forma verdadeira e conscienciosa. Além disso, é fundamental que as políticas públicas sejam praticadas com a ação atuante dos indivíduos, observando e considerando os seus interesses e perspectivas.

## 5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Esta pesquisa nasce da necessidade de uma síntese dos dados de gestão e socioambientais no setor público. No presente estudo, observa-se que a grande maioria das Intituições Federais de Ensino Superior (IFES) não disponibilizarem detalhes de como estão atuando nas questões ambientais. Há, então, grande necessidade de se realizar um estudo detalhado para averiguar se as entidades públicas estão cumprindo o termo de adesão do A3P e se as medidas tomadas realmente condizem com os anseios e critérios dessa agenda, assim como para identificar nos relatórios de gestão das instituições as informações que o TCU determina que devem constar no relatório de gestão/ integrado.

O resultado do trabalho auxiliará os gestores públicos na execução de itens na elaboração do Relatório de Gestão/Integrado e socioambientais, assim como possibilitará uma melhor avaliação da efetividade do programa A3P.

A aplicação da **Teoria Institucional** e da **Teoria da Legitimidade** na gestão socioambiental do setor público busca trazer uma contribuição mais efetiva à realidade governamental. No caso da pouca adesão em relatórios voluntários podem ser passíveis de explicação quanto às incertezas da aplicação das normas, levando as IFES interpretarem a temática em contexto específico, como custos e mão de obra apropriada para a execução administrativa dos itens estudados. No caso do Relato Integrado/gestão, embora a adesão não tenha ocorrido em sua totalidade, constatou-se que houve uma evolução entre os anos de 2019 a 2021. Item como gestão e alocação de custo exige um conjunto de medidas bastante complexas, demandando tempo e recursos em IFES com estruturas organizações, que vão além do ensino superior (hospitais, laboratórios, museus etc). Logo, isso levará a um atraso na adoção desse item ao Relato Integrado/Gestão. Vale apontar que a transparência dos processos é uma parte importante que demanda tempo e amadurecimento da relação de *accountability*, além de ser um pré-requisito para uma governança mais responsável e legítima. A governança requer políticas de eficiência e divulgação de informação confiável que auxiliem na tomada de decisão e na responsabilização. Assim, as IFES, ao proporcionar maior transparência nas prestações de contas auxiliam a governança e o relacionamento com os *stakeholders*, ampliando assim a busca da boa governança e do controle social.

As considerações apontam para o potencial do Relato Integrado como instrumento de tomada de decisão e destacam também seu papel como potencializador de melhores práticas de gestão. O indicador INARI, relativo a aderência no relato integrado/gestão,

busca transformar relatórios volumosos em informações concisas, apuração sob a ótica da materialidade e relevância de temas para a organização. O Relatório de Gestão atualmente está sendo utilizado como instrumento de prestação de contas que deve ser enviada ao TCU no formato de relato integrando, entretanto, a maioria das instituições que ainda não conseguiram realmente elaborar um relato integrado.

As instituições federais de ensino superior podem desempenhar um papel importante em muitas iniciativas de sustentabilidade, proporcionando credibilidade, suporte técnico e científico e contribuindo para uma maior participação social a partir de sua estrutura física e intelectual. Sua notabilidade é inegavelmente eficaz no envolvimento do corpo discente para serem críticos e participativos. É importante ressaltar que todo potencial e esforço também devem ser direcionados para o trabalho de extensão que envolve a formação de indivíduos além dos muros da universidade promovendo interatividade entre a academia e a sociedade.

No estudo de aderência das Instituições federais de ensino nos anos de 2019, 2020 e 2021, identificou-se que a Teoria Institucional tem forte presença no Relato Integrado/Gestão, principalmente no que se refere a adoção da norma

Em relação ao tema Agenda 2030 e a apresentação dos mapas estratégicos houve uma pequena evolução ao longo dos anos de 2019 a 2021. No ano de 2021 citaram a Agenda 2030 em seus relatórios de gestão 21% da amostra. Os mapas estratégicos foram empregados em 56% das instituições pesquisadas em 2021. Entretanto, esse aumento foi bem discreto diante do potencial das instituições pesquisadas.

Os trabalhos anteriores apresentam os inúmeros benefícios que o RI pode ofertar, sem, no entanto, negligenciar a cautela em relação aos pré-requisitos necessários para a construção do alicerce que servirá de base para acomodar e acalentar os anseios desta proposta de comunicação, pressupostos estes que já norteavam e circundavam as doutrinas da Nova Gestão Pública.

Nesse anseio de preservar os recursos naturais e implantar o pensamento sustentável no setor público, esta pesquisa, além de apresentar o cenário atual, preocupa-se com a continuidade dos mecanismos existentes. O A3P sendo uma agenda voluntária deixa a cargo do gestor a sua plena adesão, e isso nos faz refletir sobre sua eficácia, por isso a possibilidade de essa agenda ambiental se tornar obrigatória no âmbito nacional na esfera federal, estadual e municipal merece ser discutida. E, se assim houvesse um controle rigoroso de suas ações e uma rígida fiscalização e monitoramento das obrigações na qual

as instituições se comprometem a cumprir o termo de adesão, a A3P realmente ingressaria na rotina organizacional de todas as instituições que fazem parte dessa agenda ambiental.

Os gestores públicos são responsáveis não apenas pela alocação eficiente de recursos, mas também por todas as partes interessadas entenderem como a organização conduz a política ambiental, assim como o poder coercitivo desenvolvido pelo TCU também auxilia na propagação de boas práticas de sustentabilidade no setor público.

As universidades federais possuem como missão a disseminação do conhecimento e são exemplos de organizações que podem desenvolver o senso crítico dos conteúdos socioambientais do setor público, pois diversos cidadãos desconhecem os compromissos socioambientais assumidos pelos gestores. Esses usuários da informação precisam ser inseridos nas discussões sobre os temas relacionados à sustentabilidade nas esferas de governo, tendo em vista que esses temas não são amplamente divulgados pelos órgãos públicos.

Os estudos das teorias abordadas neste estudo auxiliaram no entendimento sobre o tema. A legitimidade como percepção está centrada no papel dos cidadãos, no seu processo de construção social da legitimidade e são as pessoas encarregadas de perceber as organizações, fazer julgamentos sobre sua legitimidade e tomar decisões a partir desses julgamentos. Não há como pensar na aplicação dessa perspectiva quando não se tem amplo conhecimento das ações ambientais desenvolvidas pelos entes públicos. Diante de tal concepção é necessário lembrar, quando uma informação é omitida, a Teoria da Divulgação Voluntária expressa que algo importante foi ocultado propositalmente, pois o conhecimento de tal fato poderia alterar a tomada de decisão. Assim, é fundamental lançar luz sobre como interpretar o silêncio ou revelações incompletas. E diante desse contexto, a Teoria Institucional, seguindo essa complexidade, aborda a influência do ambiente social e cultural sobre as entidades. Logo, essa teoria examina como o ambiente cultural legal/normativo interfere nas ações desenvolvidas pelas instituições públicas.

Assim, a mudança de atitude dos *stakeholders* é fundamental, para o incremento das políticas de transparência ambiental e de acordo com a Teoria da Divulgação a qualidade da divulgação de informações está atrelada ao exercício do controle social.

Desse modo, para pesquisas futuras, sugerimos que o tema, aplicação e resultados do INARI e demais divulgações sejam estudados no contexto operacional junto aos servidores administrativos, de forma a possibilitar e averiguar se a equipe tem ciência da existência e aplicação do termo de adesão junto às suas instituições e, com isso, esclarecer como ocorre na prática a implantação dessa agenda ambiental no setor público.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABDALLA, Yousif Abdelbagi; SITI-NABIHA, A. K.; SHAHBUDIN, AMIRUL SHAH. Social and Environmental Accounting Research: The Way Forward. **International Journal of Economics & Management**, v. 8, n. 2, 2014.
- ABDELMOTALEB, Moustafa; SAHA, Sudhir K. Corporate social responsibility, public service motivation and organizational citizenship behavior in the public sector. **International Journal of Public Administration**, 2018.
- ABUROUS, Dina. IFRS and institutional work in the accounting domain. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 62, p. 1-15, 2019.
- ACKERMAN, John M e SANDOVAL-BALLESTEROS, Irma E. “The global explosion of freedom of information laws.” **Administrative Law review**, vol. 58, no. 1, 2006, pp. 85–130. JSTOR, JSTOR, [www.jstor.org/stable/40712005](http://www.jstor.org/stable/40712005).
- ACCOUNTABILITY. AA1000 AccountAbility principles standard (AA1000APS) 2008. Accessed March 14, 2019, from <https://www.accountability.org/standards/>
- ADAMS, Sarah; SIMNETT, Roger. Integrated Reporting: An opportunity for Australia's not-for-profit sector. **Australian Accounting Review**, v. 21, n. 3, p. 292-301, 2011.
- ADHIKARIPARAJULI, Mahalaximi; HASSAN, Abeer; FLETCHER, Mary and ELAMER, Ahmed A. Integrated reporting in higher education: Insights from Scotland, Northern Ireland and Wales. **Social Responsibility Journal**, v. 17 n.. 3, p. 321-342, 2021.
- ALCAIDE GONZÁLEZ, Maria Ángeles; DE LA POZA PLAZA, Elena; GUADALAJARA OLMEDA, Natividad. The impact of corporate social responsibility transparency on the financial performance, brand value, and sustainability level of IT companies. **Corporate Social Responsibility and Environmental Management**, v. 27, n. 2, p. 642-654, 2020.
- ALCARAZ-QUILES, Francisco José; NAVARRO-GALERA, Andrés; ORTIZ-RODRÍGUEZ, David. Factors influencing the transparency of sustainability information in regional governments: An empirical study. **Journal of Cleaner Production**, v. 82, p. 179-191, 2014.

- ALCARAZ-QUILES, Francisco J.; NAVARRO-GALERA, Andres; ORTIZ-RODRIGUEZ, David. Factors determining online sustainability reporting by local governments. **International Review of Administrative Sciences**, v. 81, n. 1, p. 79-109, 2015. doi:10.1177/0020852314541564
- ALCARAZ-QUILES, Francisco J.; NAVARRO-GALERA, Andrés; ORTIZ-RODRÍGUEZ, David. The contribution of the right to information laws in Europe to local government transparency on sustainability. **International Environmental Agreements: Politics, Law and Economics**, v. 20, n. 1, p. 161-178, 2020.
- ALDRICH, Howard E.; FIOL, C. Marlene. Fools rush in? The institutional context of industry creation. **Academy of management review**, v. 19, n. 4, p. 645-670, 1994.
- ALDRICH, Howard E.; RUEFF, Martin. Organizations Evolving, London, Thousand Oaks, New Delhi: **Sage Publications**, 2006 Reviewed by Eleanor D. Glor.
- ALMEIDA, Karla Katiúscia Nóbrega; CALLADO, Aldo Leonardo Cunha. Indicadores de desempenho ambiental e social de empresas do setor de energia elétrica brasileiro: uma análise realizada a partir da ótica da Teoria Institucional. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v. 7, n. 1, p. 222-239, 2017.
- ALMEIDA, Gustavo Tomaz; RIBEIRO, Emerson Nunes. Análise do grau de aderência às Leis de Responsabilidade Fiscal e Acesso à Informação: um estudo dos portais da transparência dos municípios do Estado de São Paulo com mais de 450 mil habitantes. **Revista Expectativa**, v. 21, n. 1, p. 77-98. 2022
- ANDES. Sindicato Nacional dos Docentes das Instituições de Ensino Superior. **Cadernos ANDES** – n. 2 . 4 edição Florianópolis: Andes, 2013
- ARAUJO, Carolina Lopes; LUDEWIGS, Thomas; DO CARMO, Eliane Almeida. A Agenda Ambiental na Administração Pública desafios operacionais e estratégicos. **Desenvolvimento em Questão**, v. 13, n. 32, p. 21-47, 2015.
- ARAÚJO, Maria de Selma; SANTANA, Lúcia de Freitas; GUIMARÃES, Vânia Sueli Rocha,. GESTÃO AMBIENTAL: PRÁTICAS SUSTENTÁVEIS NOS CAMPI DE UMA IFES. **REUNIR: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 7, n. 3, 2017.

- ARGENTO, Daniela; CULASSO, Francesca; TRUANT, Elisa. From sustainability to integrated reporting: The legitimizing role of the CSR manager. **Organization & Environment**, v. 32, n. 4, p. 484-507, 2019.
- ASHFORTH, Blake E.; GIBBS, Barrie W. The double-edge of organizational legitimation. **Organization science**, v. 1, n. 2, p. 177-194, 1990.
- AVERSANO, Natalia; POLCINI, Tartaglia; SANNINO, Giuseppe; AGLIATA, Francesco. Integrated popular reporting as a tool for citizen involvement in financial sustainability decisions. In: Financial Sustainability of Public Sector Entities. **Palgrave Macmillan**, Cham, 2019. p. 185-205.
- ATCON, Rudolph P. Rumo à Reformulação Estrutural da Universidade Brasileira: Estudo realizado entre junho e setembro de 1965 para a Diretoria do Ensino Superior do Ministério da Educação e Cultura. MEC, Diretoria do Ensino Superior, 1966.
- AYDIN, Güldenur. The applicability of balanced scorecard in public sector: The case of ombudsman institution. **Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi**, v. 7, n. 2, p. 171-194, 2019
- BHALERAO, Amol K. Application and Performance of Google Forms for Online Data Collection and Analysis: A Case of North Eastern Region of India. **Indian Journal of Extension Education**, v. 51, n. 3and4, p. 49-53, 2015.
- BANISAR, David, Freedom of Information and Access to Government Record Laws Around the World (2006)  
[http://www.freedominfo.org/documents/global\\_survey2006.pdf](http://www.freedominfo.org/documents/global_survey2006.pdf)
- BARATA, Martha Macedo de Lima; KLIGERMAN, Débora Cynamon; MINAYO-GOMEZ, Carlos. A gestão ambiental no setor público: uma questão de relevância social e econômica. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 12, p. 165-170, 2007.
- BARBOSA, Glauber de Castro; FREIRE, Fátima de Souza; CRISÓSTOMO, Vicente Lima. Análise dos indicadores de gestão das IFES e o desempenho discente no ENADE. Avaliação: **Revista da Avaliação da Educação Superior**, v. 16, p. 317-344, 2011.
- BARRINGTON-LEIGH, Christopher; ESCANDE, Alice. Measuring progress and well-being: A comparative review of indicators. **Social Indicators Research**, v. 135, n. 3, p. 893-925, 2018.

- BARROS, Dalmo Arantes *et alii*. Breve análise dos instrumentos da política de gestão ambiental brasileira. **Política & Sociedade**, v. 11, n. 22, p. 155-180, 2012.
- BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo**/Laurence Bardin; Tradução Luís Antero Reto, Augusto Pinheiro. São Paulo: Edições, v. 70, 2011.
- BARTOCCI, Luca; PICCIAIA, Francesca. **Towards integrated reporting in the public sector**. In: Integrated reporting. Springer, Cham, 2013. p. 191-204.
- BATALHAO, Andre *et alii*. Sustainability Indicators: Relevance, Public Policy Support and Challenges. **J. Mgmt. & Sustainability**, v. 9, p. 173, 2019.
- BATISTA, Agleilson Souto *et alii*. Gestão Ambiental nas Universidades Públicas Federais: A Apropriação do Conceito de Desenvolvimento Sustentável a Partir da Agenda Ambiental na Administração Pública (A3P)/Environmental Management in the Federal Public Universities: The Appropriation of the Concept of Sustainable Development from the Environmental Agenda in Public Administration (A3P). ID **On line Revista Multidisciplinar e de Psicologia**, v. 13, n. 44, p. 276-292, 2019.
- BIERMANN, Frank; GUPTA, Aarti. Accountability and legitimacy in earth system governance: A research framework. **Ecological economics**, v. 70, n. 11, p. 1856-1864, 2011.
- BIANCONE, Paolo; SECINARO, Silvana; BRESCIA, Valerio. The popular financial reporting: Focus on stakeholders—The first European experience. **International Journal of Business and Management**, Vol. 11 No. 11, pp. 115-125, 2016a
- BIANCONE, Paolo; SECINARO, Silvana; BRESCIA, Valerio. Popular report and Consolidated Financial Statements in public utilities. Different tools to inform the citizens, a long journey of the transparency. **International Journal of Business and Social Science**. v. 7, n. 1, p. 111 – 124. 2016b.
- BIANCONE, Paolo; SECINARO, Silvana; BRESCIA, Valerio., Popular financial reporting: results, expense and welfare markers, **African Journal of Business Management**, v.. 11 n.. 18, p. 491-501, 2017
- BIONDI, Lucia; BRACCI, Enrico. Sustainability, popular and integrated reporting in the public sector: A fad and fashion perspective. **Sustainability**, v. 10, n. 9, p. 3112, 2018.

- BISOGNO, Marco; CITRO, Francesca; TOMMASETTI, Aurelio. Disclosure of university websites. Evidence from Italian data. **Global Business and Economics Review**, v. 16, n. 4, p. 452-471, 2014.
- BITTENCOURT, Hélio Radke; CASARTELLI, Alam de Oliveira; RODRIGUES, Alziro César de Morais. Sobre o índice geral de cursos (IGC). Avaliação: **Revista da Avaliação da Educação Superior**, v. 14, p. 667-682, 2009.
- BOYNARD, Katia Maria Silva e NOGUEIRA, Jorge Madeira. Indicadores de gestão em conflito com indicadores de qualidade? Lições econômicas para a gestão universitária. **Revista Gestão Universitária na América Latina-GUAL**, p. 101-116, 2015.
- BOND, Alan; MORRISON-SAUNDERS, Angus; POPE, Jenny. Sustainability assessment: the state of the art. **Impact Assessment and Project Appraisal**, v. 30, n. 1, p. 53-62, 2012.
- BOURDIEU, Pierre, **Homo academicus**, Paris, Éd. de Minuit, 1984
- BOURDIEU, Pierre. **Homo academicus**. Stanford University Press, 1988.
- BOURDIEU, Pierre, **Homo academicus**, Buenos Aires Siglo Veintiuno editores, 2008
- BOURDIEU, Pierre. **Homo academicus**. 1 reip. Florianópolis: Ed. da UFSC, 2017.
- BOVENS, Mark. Analysing and assessing accountability: A conceptual framework 1. **European law journal**, v. 13, n. 4, p. 447-468, 2007.
- BOVENS, Mark. Two Concepts of Accountability: Accountability as a Virtue and as a Mechanism. **West European Politics**, v. 33, n. 5, p. 946-967, 2010.
- BOWEN, Howard R. **Social Responsibilities of the Businessman**, Harper & Brothers. New York, 1953.
- BRAGA, Josué Pires; OLIVEIRA, José Renato Sena; SALOTTI, Bruno Meirelles. Determinantes do nível de divulgação ambiental nas demonstrações contábeis de empresas brasileiras. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 3, n. 3, p. 81-95, 2009
- BRASIL. RESSOA: **Manual do Usuário da Agenda Ambiental na Administração Pública**. Brasília, 2015:

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988.

Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 31 de agosto de 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 12.527, de 18 de dezembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm)>. Acesso em: 31 de agosto de 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Relatório de gestão: guia para elaboração na forma de relato integrado :evolução da prestação de contas / Tribunal de Contas da União**. 2. ed. Brasília: TCU, Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (Semec), 2019.50 p. : il. color.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). Decisão Normativa-TCU nº 170, de 19 de setembro de 2018. Dispõe acerca das unidades cujos dirigentes máximos devem prestar contas de suas gestões ocorridas no exercício de 2018, especificando a forma, os conteúdos e os prazos de apresentação, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa TCU 63, de 1º de setembro de 2010.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). Decisão Normativa-TCU nº 172, de 12 de dezembro de 2018. a relação das unidades prestadoras de contas cujos responsáveis terão as contas de 2018 julgadas pelo Tribunal e especifica a forma, os prazos e os conteúdos para a elaboração das peças de responsabilidade dos órgãos de controle interno e das instâncias supervisoras que compõem os processos de contas, nos termos do art. 4º da Instrução Normativa TCU 63, de 1º de setembro de 2010.

BRASIL. Orientações para cálculo dos indicadores de gestão. Decisão TCU Nº 408/2002.

BRASIL Lei nº 9.131, de 24 de novembro de 1995. Altera dispositivos da Lei nº 4.024, de 20 de dezembro de 1961, e dá outras providências.

BRASIL. Secretaria de Ensino Superior. Programa de Avaliação Institucional das Universidades Brasileiras/MEC/SESu.- Brasília: SESu, 1994.

- BRASIL. Lei nº 10.861, de 14 de abril de 2004. Institui o Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior – SINAES e dá outras providências
- BRÁS, Gonçalo Rodrigues; DOWLEY, Kathleen M. Impact of demographic, political and financial factors on municipal transparency: a dynamic panel approach. **International Journal of Public Sector Management**, 2021.
- BRITO, Débora Sacramento Rodrigues; KATO-CRUZ, Erika Mayumi; ENDO, Gustavo Yuho. Gestão Estratégica no setor público: Revisão Sistemática da literatura. **Revista de Ciências Empresariais da UNIPAR**, v. 22, n. 1, 2021.
- BROADSTOCK, David C. et alii. Voluntary disclosure, greenhouse gas emissions and business performance: Assessing the first decade of reporting. **The British Accounting Review**, v. 50, n. 1, p. 48-59, 2018.
- BUSCO, Cristiano *et alii*. **Integrated reporting**. Concepts and Cases that Redefine Corporate Accountability, Springer, 2013
- CASH, David W. *et alii*. **Salience, credibility, legitimacy and boundaries**: linking research, assessment and decision making. Assessment and Decision Making November, 2002.
- CASH, David W. et alii. Knowledge systems for sustainable development. **Proceedings of the national academy of sciences**, v. 100, n. 14, p. 8086-8091, 2003.
- CAMPBELL, John L. Why would corporations behave in socially responsible ways? An institutional theory of corporate social responsibility. **Academy of management Review**, v. 32, n. 3, p. 946-967, 2007.
- CAMILLERI, Mark Anthony. Theoretical insights on integrated reporting: The inclusion of non-financial capitals in corporate disclosures. **Corporate Communications: An International Journal** v. 23 n. 4, pp. 567-581 2018.
- CARVALHO, Paulo Gonzaga Mibielli; BARCELLOS, Frederico Cavadas. Construindo indicadores de sustentabilidade. **Indicadores Econômicos FEE**, v. 37, n. 1, 2009.
- CARUANA, Josette. and GRECH, Ian. Tweaking public sector reporting with integrated reporting (IR) concepts, **Public Money and Management**, v. 39 n. 6, p. 409-417. 2019,

- CAO, Karl-Kiên et alii. Raising awareness in model-based energy scenario studies—a transparency checklist. **Energy, Sustainability and Society**, v. 6, n. 1, p. 28, 2016.
- CAPUTO, Fabio; LIGORIO, Lorenzo; PIZZI, Simone. The contribution of higher education institutions to the SDGs—An evaluation of sustainability reporting practices. **Administrative Sciences**, v. 11, n. 3, p. 97, 2021.
- CERVI, Cleber; BLÜMKE, Adriane Cervi. Avaliação da evolução do índice geral de cursos-IGC das instituições de ensino superior de Santa Catarina. **Revista Gestão Universitária na América Latina-GUAL**, p. 162-182, 2019.
- CHARTERED INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE AND ACCOUNTANCY (CIFPA) **Integrated Thinking and Reporting: Focusing on Value Creation in the Public Sector: An Introduction for Business Leaders**, CIFPA, London, 2016.
- CHE KU KASSIM, Che Ku Hisam; AHMAD, Suraya; MOHD NASIR, Noor Emilina., WAN MOHD NORI, Wan Mohd Nazif. and MOD ARIFIN, Nur Nariza., “Environmental reporting by the Malaysian local governments”, **Meditari Accountancy Research**, v. 27 n. 4, p. 633-651. 2019
- CHIBA, Soumaya; TALBOT, David; BOIRAL, Olivier. Sustainability adrift: An evaluation of the credibility of sustainability information disclosed by public organizations. In: **Accounting forum. Taylor & Francis**, p. 328-340. 2018.
- CHILES, Todd H.; MEYER, Alan D.; HENCH, Thomas J. Organizational emergence: The origin and transformation of Branson, Missouri's musical theaters. **Organization science**, v. 15, n. 5, p. 499-519, 2004
- CHRISTIAN, David E. *Social Indicators, the OECD Experience* (Paris: OECD, June 1974).
- COHEN, Sandra; KARATZIMAS, Sotirios. Tracing the future of reporting in the public sector: introducing integrated popular reporting. **International Journal of Public Sector Management**, v.28 n.6, p. 449-460, 2015. doi 10.1108/ijpsm-11-2014-0140
- COHEN, Sandra; MAMAKOU, Xenia J.; KARATZIMAS, Sotirios. IT-enhanced popular reports: Analyzing citizen preferences. **Government Information Quarterly**, v. 34, n. 2, p. 283-295, 2017
- COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em Administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. 2 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

- COMISSÃO MUNDIAL SOBRE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO.  
**Nosso futuro comum**. 2. Ed. Rio de Janeiro: Editora da FGV, 1991.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC) Orientação Técnica CPC  
09 – RELATO Integrado Acesso: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Orientacoes/Orientacao?Id=122> 2021
- COSTA, Edward Martins; RAMOS, F. D. S.; SOUZA, Hermínio Ramos de. Mensuração de eficiência produtiva das instituições federais de ensino superior–IFES. XV Prêmio do Tesouro Nacional, v. 2, 2010.
- COSTA, Jailza Mendes da *et alii*. A transparência ativa dos portais eletrônicos de Institutos Federais do Nordeste. **Comunicação & Informação**, v. 23, 2020
- COSTA, Lorena Aragão, WILBERT, Marcelo Dnemeyer, FREIRE, Fátima de Souza. Degradação Ambiental e Recursos Orçamentários no Cerrado Brasileiro: O Que Vem Sendo Feito? XXXV Encontro da ANPAD Rio de Janeiro, 2011.
- CORMIER, Denis; GORDON, Irene M. An examination of social and environmental reporting strategies. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 14 No. 5, pp. 587-616, 2001.
- COCHRAN, Samuel W. The Delphi method: Formulating and refining group judgements. **Journal of Human Sciences**, v. 2, n. 2, p. 111-117, 1983.
- CRUZ, Claudia; SAUERBRONN, Fernanda; MACEDO, Marcelo Alvaro. Um estudo sobre a divulgação de informações de gestão ambiental nas homepages de grandes municípios brasileiros (A Study about Disclosure of Environmental Management Information in Websites of Large Brazilian Municipalities). **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 10, n. 20, p. 161-182, 2013.
- CRUZ, Nuno Ferreira *et alii*. Measuring local government transparency. **Public Management Review**, v. 18, n. 6, p. 866-893, 2016.
- CRUZ, Nuno F.; MARQUES, Rui Cunha. Structuring composite local governance indicators. **Policy Studies**, v. 38, n. 2, p. 109-129, 2017.
- CUCCINIELLO, Maria; PORUMBESCU, Gregory A.; GRIMMELIKHUIJSEN, Stephan. 25 years of transparency research: Evidence and future directions. **Public Administration Review**, v. 77, n. 1, p. 32-44, 2017.
- DAG HAMMARSJKOLD FOUNDATION. Que faire. Upsala: DHF, 1975

- DAHL, Arthur Lyon. Achievements and gaps in indicators for sustainability. **Ecological indicators**, v. 17, p. 14-19, 2012.
- DAU, Thi Kim Thoa; VO, Van Nhi. The Role of Human Resources in the Transparency of Financial Information Amidst the Increasing Trend of Financial Autonomy in Public Organizations. In: **Recent Developments in Vietnamese Business and Finance**, p. 241-267. 2021.
- DE ARRUDA ALMEIDA, Jailson; BRANDÃO, Suiane Valença; DE ARAÚJO PEDROSA, Fábio José. A agenda ambiental na administração pública (A3P) versus políticas socioambientais no Brasil: caracterização e desafios. **Revista Brasileira de Administração Científica**, v. 8, n. 1, 2017.
- DE CASTRO, Raifran Abidimar et alii. A importância da Sensibilização no programa Agenda Ambiental na Administração Pública (A3P), dentro do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Maranhão (IFMA)–Campus Açailândia. In: VII CONNEPI-Congresso Norte Nordeste de Pesquisa e Inovação. 2012.
- DE SOUZA, Franciele Machado; PANHOCA, Luiz. O discurso de sustentabilidade e a pesquisa acadêmica sobre Relato Integrado (IR) no setor público. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v.13 n.3 p. 166-184, 2021. DOI: <http://dx.doi.org/10.14392/asaa.2020130309>
- DEEGAN, Craig. Introduction: The legitimising effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 15, n. 3, p. 282 - 311, 2002.
- DEEGAN, Craig. Organizational legitimacy as a motive for sustainability reporting. In: **Sustainability accounting and accountability**. Routledge, p. 146-168. 2010.
- DEEGAN, C. Legitimacy theory: Despite its enduring popularity and contribution, time is right for a necessary makeover. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 32, n. 8, p. 2307-2329, 2019.
- DELBECQ, Andre L.; VAN DE VEN, Andrew H.; GUSTAFSON, David H. **Group techniques for program planning**: A guide to nominal group and Delphi processes. Scott, Foresman, 1975
- DIK, R. J. B. Sustainability in local governments: Disclosures in Dutch and Canadian municipal annual reports. 2017. <https://theses.uhn.nl/handle/123456789/3974>

- DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American sociological review**, p. 147-160, 1983
- DISTERHEFT, Antje et alii. Sustainable universities—a study of critical success factors for participatory approaches. **Journal of Cleaner Production**, v. 106, p. 11-21, 2015.
- DISTERHEFT, Antje; CAEIRO, Sandra S; LEAL FILHO, Walter and AZEITEIRO, Ulisses M. The INDICARE-model—measuring and caring about participation in higher education's sustainability assessment. **Ecological indicators**, v. 63, p. 172-186, 2016.
- DI VAIO, Assunta et alii. Human resources disclosure in the EU Directive 2014/95/EU perspective: A systematic literature review. **Journal of Cleaner Production**, v. 257, p. 120509, 2020.
- DJENNO, Mireille; INSUA, Glenda M.; PHO, Annie. From paper to pixels: using Google Forms for collaboration and assessment. *Library Hi Tech News*, 2015.
- DOGAN, Mattei. Erosion of confidence in thirty European democracies. **Comparative Sociology**, v. 4, n. 1-2, p. 11-54, 2005.
- DOMBROSKI, Luciane; DOS SANTOS, Marcos Roberto; VOESE, Simone Bernardes. Relação entre Indicadores de Desempenho de Gestão das Universidades Federais e os Rankings Índice Geral de Cursos e Ranking Universitário Folha. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2019.
- DORIN, Ioana; ROȘCA, Ioan; COSTEA, Dana Andreea; SUCIU Cornel. Integrated Reporting for Public Sector in EU. A case study. **Academic Journal of Economic Studies**. v. 6, n. 1, pp. 121–126 March 2020
- DOMINGUES, Ana Rita *et alii*. Defining criteria and indicators for a sustainability label of local public services. **Ecological indicators**, v. 57, p. 452-464, 2015.
- DOMINGUES, Ana Rita *et alii*. Sustainability reporting in public sector organisations: Exploring the relation between the reporting process and organisational change management for sustainability. **Journal of environmental management**, v. 192, p. 292-301, 2017.

- DOS SANTOS, Edna Cleide Gomes; DE MOURA, James Moraes; FERNANDES, Alan Tocantins. Estudo de caso para aplicação da Agenda Ambiental na Administração Pública-A3P no IFMT-Campus Cuiabá Bela Vista. 2012.
- DOW JONES SUSTAINABILITY™ WORLD INDEX. 2021 CSA Methodology Updates March 2021. Disponível em:  
<[https://portal.csa.spglobal.com/survey/documents/CSA\\_2021\\_Methodology\\_Updates\\_Overview.pdf](https://portal.csa.spglobal.com/survey/documents/CSA_2021_Methodology_Updates_Overview.pdf)> Acessado em 07 de outubro de 2021
- DOWLING, John; PFEFFER, Jeffrey. Organizational legitimacy: Social values and organizational behavior. **Pacific sociological review**, v. 18, n. 1, p. 122-136, 1975.
- DOWNS, Anthony. **Uma Teoria Econômica da Democracia**. [Trad. Sandra Guardini Teixeira Vasconcelos]. São Paulo: EdUSP, 1999.
- DUCATI, Erves. Expectations GAPS de gestores e auditores internos em relação aos indicadores de desempenho em uma universidade pública federal, **Tese (doutorado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Socioeconômico, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade**, Florianópolis, 2020.
- DUMAY, John; DAI, Tim. Integrated thinking as a cultural control?. **Meditari Accountancy Research**, v. 25, n. 4, p. 574-604, 2017.
- DYE, Ronald A. An evaluation of “essays on disclosure” and the disclosure literature in accounting. **Journal of accounting and economics**, v. 32, n. 1-3, p. 181-235, 2001.
- EUROPEAN UNION (EU). Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014 Amending Directive 2013/34/EU as Regards Disclosure of Non-Financial and Diversity Information by Certain Large Undertakings and Groups. Brussels: EU Law. 2014
- FADEEVA, Zinaida; MOCHIZUKI, Yoko. Higher education for today and tomorrow: university appraisal for diversity, innovation and change towards sustainable development. **Sustainability Science**, v. 5, n. 2, p. 249-256, 2010.
- FARNETI, Federica; GUTHRIE, James.; CANETTO, Marcello. Social reports of an Italian provincial government: A longitudinal analysis. **Meditari Accountancy Research**. v. 27, n. 4, p. 580–612, 2019

- FARNETI, Federica, CASONATO, Federica., MONTECALVO, Monica. and de VILLIERS, Charl., “The influence of integrated reporting and stakeholder information needs on the disclosure of social information in a state owned enterprise”, **Meditari Accountancy Research**, v. 27 n. 4, p. 556-579. 2019
- FÁVERO, Mariade de Lourdes Albuquerque. Autonomia e poder na universidade: impasses e desafios. **Perspectiva**, v. 22, n. 1, p. 197-226, 2004.
- FÁVERO, Maria de Lourdes de Albuquerque. **Universidade do Brasil**: das origens à construção. 2. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Editora UFRJ, 2010
- FERRERO-FERRERO, Idoya., FERNANDEZ-IZQUIERDO, María Ángeles , MUNOZ-TORRES, , María Jesús. and BELLÉS-COLOMER, Lucía. Stakeholder engagement in sustainability reporting in higher education: an analysis of key internal stakeholders’ expectations, **International Journal of Sustainability in Higher Education**, v. 19 n. 2, p. 313-336, 2018
- FIANI, Ronaldo. Estado e economia no institucionalismo de Douglass North. **Brazilian Journal of Political Economy**, v. 23, p. 324-339, 2020.
- FIGUEIRA, Inês *et alii*. Sustainability policies and practices in public sector organisations: The case of the Portuguese Central Public Administration. **Journal of Cleaner Production**, v. 202, p. 616-630, 2018.
- FINNVEDEN, Göran. What Can “Promoting Sustainable Development” at a University Mean?—A Guideline from KTH. In: **Handbook of Best Practices in Sustainable Development at University Level**. Springer, Cham, 2022. p. 101-111.
- FLAX, M., A study in Comparative Urban Indicators: Conditions on 18 Large Metropolitan Areas (Washington, D.C.: The Urban Institute, 1972)
- FLIGSTEIN, N.; FREELAND, R. Theoretical and comparative perspectives on corporate organization. **Annual Review of Sociology**, 21: 21– 43. 1995.
- FREIRE, Fátima de Souza; CRISÓSTOMO, Vicente Lima; CASTRO, Juscelino Emanuel Gomes de. Análise do desempenho acadêmico e indicadores de gestão das IFES. **Revista Produção Online**, v. 7, n. 4, 2007.
- FREIRE, Fátima de Souza; GOMES, Sonia Maria da Silva. Evidenciação ambiental, social e de governança. In: FREIRE, F. S.; SILVA, C. A. T.; GOMES, S. M. S.;

- SARDEIRO, L. S. M. (Org.) **Contabilidade Socioambiental**. Editora Juruá: Curitiba, 2022.
- FREITAS, Claudio Luiz; BORGERT, Altair; PFITSCHER, Elisete. Agenda ambiental na administração pública: uma análise da aderência de uma IFES as diretrizes propostas pela A3P. In: **XI Colóquio Internacional sobre Gestão Universitária na América do Sul**. Florianópolis, 2011.
- FRENCH, Max et al. Social impact bonds and public service reform: back to the future of New Public Management?. **International Public Management Journal**, p. 1-20, 2022.
- FRIAS-ACEITUNO, José V.; RODRÍGUEZ-ARIZA, Lázaro; GARCÍA-SÁNCHEZ, Isabel M. Is integrated reporting determined by a country's legal system? An exploratory study. **Journal of cleaner production**, v. 44, p. 45-55, 2013.
- FUNCK, Elin K.; KARLSSON, Tom S. Twenty-five years of studying new public management in public administration: Accomplishments and limitations. **Financial Accountability & Management**, v. 36, n. 4, p. 347-375, 2020.
- FURTADO, Lorena Lucena; CAMPOS, Gabriel Moreira. Grau de eficiência técnica dos institutos federais de educação, ciência e tecnologia e a relação dos custos, indicativos de expansão e retenção junto aos escores de eficiência. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 9, n. 3, 2015.
- FUSCO, Floriana; RICCI, Paolo. What is the stock of the situation? A bibliometric analysis on social and environmental accounting research in public sector. **International Journal of Public Sector Management**, v. 32, n. 1, p. 21-41, 2019.
- GALLEGO-ÁLVAREZ, Isabel; GALINDO-VILLARDÓN, M<sup>a</sup> Purificación; RODRÍGUEZ-ROSA, Miguel. Analysis of the sustainable society index worldwide: A study from the biplot perspective. **Social Indicators Research**, v. 120, n. 1, p. 29-65, 2015.
- GALLEGO-ÁLVAREZ, Isabel; RODRÍGUEZ-DOMÍNGUEZ, Luis; GARCÍA-SÁNCHEZ, Isabel-María. Are determining factors of municipal E-government common to a worldwide municipal view? An intra-country comparison. **Government Information Quarterly**, v. 27, n. 4, p. 423-430, 2010.

- GARCÍA-AYUSO, Manuel; LARRINAGA, Carlos. Environmental disclosure in Spain: Corporate characteristics and media exposure. **Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad**, v. 32, n. 115, p. 184-214, 2003.
- GARCÍA-SÁNCHEZ, Isabel-María; FRÍAS-ACEITUNO, José-Valeriano; RODRÍGUEZ-DOMÍNGUEZ, Luis. Determinants of corporate social disclosure in Spanish local governments. **Journal of Cleaner Production**, v. 39, p. 60-72, 2013.
- GARCÍA, M<sup>a</sup> del Mar Martínez; DOMINGO, Begoña García; DÍAZ, José Quintanal. El perfil del profesor universitario de calidad desde la perspectiva del alumnado. *Educación xx1*, v. 9, n. 1, 2006.
- GARRIGA, Elisabet; MELÉ, Domènec. Corporate social responsibility theories: Mapping the territory. **Journal of business ethics**, v. 53, n. 1-2, p. 51-71, 2004.
- GHESP. The Global Higher Education for Sustainability Partnership Resource Project, **International Journal of Sustainability in Higher Education**, v. 6 n. 1. 2005  
<https://doi.org/10.1108/ijshe.2005.24906aab.004>
- GIACOMINI, Davide., ROCCA, Laura., CARINI, Cristian. and MAZZOLENI, Mario. Overcoming the barriers to the diffusion of sustainability reporting in Italian LGOs: better stick or carrot?, **Sustainability**, v. 10 n. 1, p. 1-14, 2018
- GIL, María Teresa Nevado; VÁZQUEZ, Dolores Gallardo. Local government social responsibility: empirical evidence in the region of Extremadura. **Investigaciones Regionales-Journal of Regional Research**, n. 45, p. 161-179, 2019.
- GODOY, Sandro Marcos; MOREIRA, Rogério de Meneses Fialho. A responsabilidade socioambiental dos órgãos públicos-um olhar sobre a Justiça Federal da 5<sup>a</sup> Região. **Direito e Desenvolvimento**, v. 12, n. 2, p. 150-168, 2021
- GOEKE, Joseph R. Some neglected social indicators. **Social Indicators Research**, v. 1, n. 1, p. 85-105, 1974.
- GONÇALVES, Alice Rodrigues Alencar; MOREIRA, Ney Paulo. Desempenho das Universidades Federais Brasileiras no Contexto da Política Pública REUNI. **Revista Brasileira de Educação e Cultura| RBEC| ISSN 2237-3098**, n. 18, p. 81-100, 2019

- GRAY, R., OWEN, D. and MAUNDERS, K. **Corporate Social Reporting: Accounting and Accountability**, Prentice-Hall, London, 1987.
- GRECO, Giulio; SCIULLI, Nick; D'ONZA, Giuseppe. The influence of stakeholder engagement on sustainability reporting: Evidence from Italian local councils. **Public Management Review**, v. 17, n. 4, p. 465-488, 2015. doi:10.1080/14719037.2013.798024
- GREINER, Larry E. **Patterns of organization change**. Harvard Business Review, 1967.
- GREENMETRIC, U. I. World University Ranking. , v. 23, 2013. available at: <<https://greenmetric.ui.ac.id/wp-content/uploads/2015/07/Brosur-UI-GM-2018-1.pdf>> Access on: 07 october, 2021.
- GREILING, Dorothea; TRAXLER, Albert Anton; STÖTZER, Sandra. Sustainability reporting in the Austrian, German and Swiss public sector. **International Journal of Public Sector Management**, v, 28 n. 4/5, p. 404–428. 2015.doi:10.1108/IJPSM-04-2015-0064
- GREILING, Dorothea; and GRÜB, Birgit. Sustainability reporting in Austrian and German local public enterprises. **Journal of Economic Policy Reform**, v. 17, n. 3, p. 209-223, 2014. doi:10.1080/17487870.2014.909315
- GRISHAM, Thomas. The Delphi technique: a method for testing complex and multifaceted topics", **International Journal of Managing Projects in Business**, v. 2 No. 1, pp. 112-130. <https://doi.org/10.1108/17538370910930545>
- GROFF, James E.; PITMAN, Marshall K.; TERVO, Wayne. Why don't municipal governments produce popular annual financial reports? A preliminary study with evidence from Texas. **International Journal on Governmental Financial Management**, v. 27, n. 2, p. 65-84, 2017.
- GROSSMAN, Sanford J. The informational role of warranties and private disclosure about product quality. **The Journal of Law and Economics**, v. 24, n. 3, p. 461-483, 1981.
- GUANDALINI, Natália Nakay; BORINELLI, Benilson; DOS SANTOS GODOY, Douglas Fernando. Gastos públicos ambientais nas capitais dos estados brasileiros: um estudo exploratório no período de 2002 a 2010. **Revista de Ciências Jurídicas e Empresariais**, v. 14, n. 2, 2013.

- GUENTHER, Edeltraud, GUENTHER, Thomas., SCHIEMANN, Frank., and WEBER, Gabriel. Stakeholder relevance for reporting: Explanatory factors of carbon disclosure. **Business and Society**, v. 55, n. 3, p. 361-397, 2016. doi:10.1177/0007650315575119
- GUERREIRO, Marta Silva *et alii*. Understanding the Process of Convergence with IFRS Using Institutional Theory. 2020.
- GUERRERO-GÓMEZ, Tamara; NAVARRO-GALERA, Andrés; ORTIZ-RODRÍGUEZ, David. Promoting Online Transparency to Help Achieve the Sustainable Development Goals: An Empirical Study of Local Governments in Latin America. *Sustainability*, v. 13, n. 4, p. 1837, 2021.
- GUEST, Robert H. **Organizational change**: The effect of successful leadership. Dorsey Press, 1962.
- GUTHRIE, James; BALL, Amanda; FARNETI, Federica. Advancing sustainable management of public and not for profit organizations. **Public Management Review**, v. 12 n. 4, pp. 449-459, 2010.
- GUTHRIE, James; MANES-ROSSI, Francesca; ORELLI, Rebecca Levy. Integrated reporting and integrated thinking in Italian public sector organisations. **Meditari Accountancy Research**, v. 25 n. 4, 2017. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-06-2017-0155>
- GUTHRIE, James; PARKER, Lee D. Corporate social reporting: a rebuttal of legitimacy theory. **Accounting and business research**, v. 19, n. 76, p. 343-352, 1989.
- GUTIÉRREZ ESPELETA, Édgar E. Indicadores sociales: una breve interpretación de su estado de desarrollo. *Desarrollo social en América Latina: temas y desafíos para las políticas públicas*. San José, Costa Rica: Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales, 2002.
- HÁK, Tomáš; JANOUŠKOVÁ, Svatava; MOLDAN, Bedřich. Sustainable Development Goals: A need for relevant indicators. **Ecological indicators**, v. 60, p. 565-573, 2016. <https://doi.org/10.1016/j.ecolind.2015.08.003>
- HALL, Peter A.; TAYLOR, Rosemary CR. As três versões do neo-institucionalismo. **Lua Nova: revista de cultura e política**, p. 193-223, 2003.

- HALPERIN, Max. Extension of the Wilcoxon-Mann-Whitney test to samples censored at the same fixed point. **Journal of the American Statistical Association**, v. 55, n. 289, p. 125-138, 1960.
- HANNAN, Michael T.; FREEMAN, John. The population ecology of organizations. **American journal of sociology**, v. 82, n. 5, p. 929-964, 1977.
- HANNIGAN, John; **Sociologia ambiental**. Tradução Annahid Burnett. Petropolis--RJ: Vozes, 2009.
- HANNIGAN, John A.; KUENEMAN, Rodney M. Legitimacy and public organizations: A case study. **Canadian Journal of Sociology/Cahiers canadiens de sociologie**, p. 125-135, 1977.
- HARDI, Peter; ZDAN, Terrence. **Assessing sustainable development: principles in practice**. Winnipeg: IISD (International Institution for Sustainable Development) 1997.
- HARTEIS, Christian. Delphi-technique as a method for research on professional learning. In: **Methods for Researching Professional Learning and Development**. Springer, Cham, 2022. p. 351-371.
- HASSAN, Abeer *et alii*. Integrated reporting in UK higher education institutions. **Sustainability Accounting, Management and Policy Journal**, v. 10 n. 5, pp. 844-876, 2019
- HEALD, David. Why is transparency about public expenditure so elusive?. **International review of administrative sciences**, v. 78, n. 1, p. 30-49, 2012.
- HEBER, Florence; SILVA, Elvis Moura da. Institucionalização da política nacional de resíduos sólidos: Dilemas e constrangimentos na região metropolitana de Aracaju (SE). **Revista de Administração Pública**, v. 48, n. 4, p. 913-937, 2014.
- HESD Higher Education and Research for Sustainable Development Reports on HESD <https://www.iau-hesd.net/ressources.html>
- HEIKKILA, Tanya. **Contextualizing Compliance in the Public Sector: Individual Motivations, Social Processes, and Institutional Design**. 1st Edition Routledge 2018.

- HININGS, CR Bob; GREENWOOD, Royston. Missing in action: The further contribution of Philip Selznick to contemporary institutional theory. In: **Institutions and ideals: Philip Selznick's legacy for organizational studies**. Emerald Group Publishing Limited, 2015.
- HKSCC (Hong Kong Sustainable Campus Consortium). HKSCC Strategic Plan: From Sharing to Developing—Vision and Goals for the Next Eight Year Cycle. Available online:  
<https://drive.google.com/file/d/1WrrpNI0XdE23K1EwSpQb6v4fQQHfUA-B/view> (accessed on 24 November 2019).
- HOFFMANN, Celina et alii. O desempenho das universidades brasileiras na perspectiva do Índice Geral de Cursos (IGC). **Educação e Pesquisa**, v. 40, p. 651-665, 2014.
- HOLDEN, Meg. Sustainability indicator systems within urban governance: Usability analysis of sustainability indicator systems as boundary objects. **Ecological Indicators**, v. 32, p. 89-96, 2013.
- HOOD, Christopher. A public management for all seasons?. **Public administration**, v. 69, n. 1, p. 3-19, 1991.
- HOOD, Christopher; DIXON, Ruth. **A government that worked better and cost less**. Oxford University Press 2015.
- HOOD, Christopher; HEALD, David. Transparency: **The key to better governance?**. Oxford University Press for The British Academy, 2006.
- HOOVER, Elona; HARDER, Marie K. What lies beneath the surface? The hidden complexities of organizational change for sustainability in higher education. **Journal of Cleaner Production**, v. 106, p. 175-188, 2015
- HORTA, Cecília Eugenia Rocha. Sinaes: avanços e desafios na avaliação da educação superior. Brasília, DF: ABMES, 2014.
- HORVATH, Nicole; STEWART, Mark; SHEA, Marybeth. Toward instruments of assessing sustainability knowledge: Assessment development, process, and results from a pilot survey at the university of Maryland. **Journal of Sustainability Education**, v. 5, p. 311-320, 2013.
- HOSSAIN, Md Moazzem. Sustainability reporting by Australian local government authorities. **Local Government Studies**, v. 44, n. 4, p. 577-600, 2018.

- HOOVER, Elona; HARDER, Marie K. What lies beneath the surface? The hidden complexities of organizational change for sustainability in higher education. **Journal of Cleaner Production**, v. 106, p. 175-188, 2015.
- HÜLLER, Alexandre. A educação ambiental em órgãos públicos municipais através da A3P (Agenda Ambiental na Administração Pública) como uma nova ferramenta de gestão. **REMEA-Revista Eletrônica do Mestrado em Educação Ambiental**, v. 25, 2010.
- HYK, V. V. Conceptual Fundamentals of Institutional Theory of Accounting. **Облік і фінанси**, n. 4, p. 17-21, 2020.
- IDOWU, Samuel O.; BALDO, Mara Del. *Integrated Reporting Integrated Reporting Antecedents and Perspectives for Organizations and Stakeholders*. Springer, 2019.
- IFAC International Federation of Accountants “Creating value with integrated thinking”, 2015. Available at: [www.ifac.org/publications-resources/creating-value-integrated-thinking](http://www.ifac.org/publications-resources/creating-value-integrated-thinking)
- IISD – International Institute for Sustainable Development. *City of Winnipeg Quality of Life Indicators*, Winnipeg: IISD, 2000.
- IACUZZI, Silvia; GARLATTI, Andrea; FEDELE, Paolo and LOMBRANO, Alessandro. Integrated reporting and change: evidence from public universities. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, v. 32 n. 2, p. 291-310, 2020.
- IIRC - International Integrated Reporting Council, <IR> FRAMEWORK, Acesso: 28 de outubro 2021 <https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2021/01/InternationalIntegratedReportingFramework.pdf> 2021
- IIRC - International Integrated Reporting Council. *A Estrutura Internacional para Relato Integrado*, 2014 Acesso: 20 de outubro 2019 <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-Portugese-final-1.pdf>
- IIRC - International Integrated Reporting Council. *DRIVING COHESION* [https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2021/06/IIRC\\_Integrated\\_Report\\_2020-1.pdf](https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2021/06/IIRC_Integrated_Report_2020-1.pdf)

- IOANNOU, Ioannis; SERAFEIM, George. The consequences of mandatory corporate sustainability reporting. Harvard Business School research working paper, n. 11-100, 2017.
- ÍNDICE DE SUSTENTABILIDADE EMPRESARIAL B3. Disponível: <<https://respostas.iseb3.com.br/cicles/2020>> Acessado em: 07 de outubro de 2021
- INEP. Nota Técnica nº 59/2020/CGCQES/DAESSEI/INEP - 0538584 - Nota Técnica Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. 2020
- JANNUZZI, Paulo de Martino. **Indicadores sociais no Brasil**: conceitos, fontes de dados e aplicações. Campinas: Alínea, 2017.
- JANSSEN, Marijn; CHARALABIDIS, Yannis; ZUIDERWIJK, Anneke. Benefits, adoption barriers and myths of open data and open government. **Information systems management**, v. 29, n. 4, p. 258-268, 2012.
- JANSSEN, Marijn et alii. Transparency-by-design as a foundation for open government. Transforming Government: **People, Process and Policy**, v. 11, n. 1, p. 2-8, 2017.
- JONATHAN, Albertus Theo et al. The Implementation of Accrual Basis Accounting in Indonesian Local Government. **Journal of Economics and Behavioral Studies**, v. 12, n. 4 (J), p. 67-72, 2020.
- JOSEPH, Corina; TAPLIN, Ross. Local government website sustainability reporting: a mimicry perspective. **Social Responsibility Journal**, v. 8, n. 3, p. 363–372. 2012. doi:10.1108/17471111211247938
- JOSEPH, Corina; PILCHER, Robyn; TAPLIN, Ross. Malaysian local government internet sustainability reporting. **Pacific Accounting Review**, v. 26 n. 1/2, pp. 75-93, 2014
- KASSAI, José Roberto; CARVALHO, Nelson L.; KASSAI, José Rubens Seyiti. **Contabilidade Ambiental Relato Integrado e Sustentabilidade**. São Paulo: Atlas, 2019.
- KATSIKAS, Epameinondas; ROSSI, Francesca Manes; ORELLI, Rebecca L. Setting the context for integrated reporting in the public sector. In: **Towards integrated reporting**. Springer, Cham. p. 1-24, 2017.
- KATSIKAS, Epameinondas; ROSSI, Francesca Manes; ORELLI, Rebecca L. **Towards integrated reporting**: Accounting change in the public sector. Springer, 2016.

- KAUR, Amanpreet; LODHIA, Sumit K. The state of disclosures on stakeholder engagement in sustainability reporting in Australian local councils. **Pacific Accounting Review**, 2014.
- KAUR, Amanpreet; LODHIA, Sumit. Influences on stakeholder engagement in sustainability accounting and reporting: a study of Australian local councils. In: Corporate responsibility and stakeholding. **Emerald Group Publishing Limited**, v.10 p. 105-129. 2016
- KAUR, Amanpreet; LODHIA, Sumit K. The extent of stakeholder engagement in sustainability accounting and reporting: does empowerment of stakeholders really exist?. In: Modern Organisational Governance. Emerald Publishing Limited, 2017.
- KAUR, Amanpreet; LODHIA, Sumit. Stakeholder engagement in sustainability accounting and reporting: A study of Australian local councils, **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 31 n. 1, pp. 338-368. 2018. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-12-2014-1901>
- KAUR, Amanpreet; LODHIA, Sumit K. Key issues and challenges in stakeholder engagement in sustainability reporting: A study of Australian local councils. **Pacific Accounting Review**, v. 31, n. 1, p. 2-18, 2019a.
- KAUR, Amanpreet; LODHIA, Sumit K. Sustainability accounting, accountability and reporting in the public sector: An overview and suggestions for future research. **Meditari Accountancy Research**, v. 27, n. 4, p. 498-504, 2019b.
- KELLY, Edel *et alii*. Sustainability indicators for improved assessment of the effects of agricultural policy across the EU: Is FADN the answer?. **Ecological indicators**, v. 89, p. 903-911, 2018
- KLAIN, Carla Regina. Transparência da Gestão Pública das Autarquias Federais de Ensino vinculadas ao Ministério da Educação – MEC. **Dissertação (Mestrado - Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília**, 2018.
- KLOCHAN, Viacheslav *et alii*. Digital Platforms as a tool for the transformation of strategic Consulting in Public Administration. **Journal of Information Technology Management**, v. 13, n. Special Issue: Role of ICT in Advancing Business and Management, p. 42-61, 2021.

- KONISKY, David M.; WOODS, Neal D. Measuring state environmental policy. **Review of Policy Research**, v. 29, n. 4, p. 544-569, 2012.
- KOTTER, John P. Leading change. **Harvard Business Review**, v. 2, n. 1, p. 1-10, 1995.
- KOTTER, John P. **Sentido de Urgência o que falta para você vencer**. Rio de Janeiro: BestSeller, 2009.
- KOTTER, John P. **Liderando mudanças um plano de ação do mais notável especialista em liderança nos negócios**, Rio de Janeiro, Elsevier, 2013
- KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. Contabilidade ambiental o passaporte para a competitividade. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 1, n. 1, p. 25-40, 2011.
- KRIRCH, Jhessica Letícia; SCHOENHERR, Rubiane P.; VELOSO, Tereza Christina M.A.; HONGYU, Kuang. Aplicação da Análise de Componentes Principais e de Agrupamento para os Indicadores de Desempenho das Universidades Federais do Brasil. In: **64ª Reunião da Região Brasileira da Sociedade Internacional de Biometria (RBRAS)**. 2019
- LANG, Daniel J.; WIEK, Arnim.; BERGMANN, Matthias.; STAUFFACHER, Michael.; MARTENS, Pim.; MOLL, Peter.; SWILLING, Mark.; THOMAS, Christopher J.. **Transdisciplinary research in sustainability science: Practice, principles, and challenges**. Sustainability science. v. 7, n. 1, p. 25-43, 2012.
- LAKATOS. Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- LAPSLEY, I. and PETTIGREW, A. “Meeting the challenge: accounting for change”, **Financial Accountability and Management**, v. 10 n. 2, p. 79-92, 1994.
- LATIF, Badar et alii. Coercive, normative and mimetic pressures as drivers of environmental management accounting adoption. **Sustainability**, v. 12, n. 11, p. 4506, 2020.
- LAWRENCE, Thomas; SUDDABY, Roy; LECA, Bernard. Institutional work: Refocusing institutional studies of organization. **Journal of management inquiry**, v. 20, n. 1, p. 52-58, 2011.

- LAWRENCE, Thomas B.; SUDDABY, Roy. 1.6 institutions and institutional work. The Sage handbook of organization studies, p. 215-254, 2006.
- LAWRENCE, Thomas; SUDDABY, Roy; LECA, Bernard. Institutional work: Refocusing institutional studies of organization. **Journal of management inquiry**, v. 20, n. 1, p. 52-58, 2011.
- LEAL FILHO, Walter. Sustainability and university life. **International Journal of Sustainability in Higher Education**, v. 1, n. 1 2000. <https://doi.org/10.1108/ijshe.2000.24901aae.005>
- LEAL FILHO, Walter et alii. The role of transformation in learning and education for sustainability. **Journal of cleaner production**, v. 199, p. 286-295, 2018.
- LEAL FILHO, Walter et alii. Identifying and overcoming obstacles to the implementation of sustainable development at universities. **Journal of Integrative Environmental Sciences**, v. 14, n. 1, p. 93-108, 2017.
- LEAL FILHO, Walter; SHIEL, Chris; PACO, Arminda. Implementing and operationalising integrative approaches to sustainability in higher education: the role of project-oriented learning. **Journal of cleaner Production**, v. 133, p. 126-135, 2016.
- LEAL FILHO, Walter *et alii*. Governance and sustainable development at higher education institutions. **Environment, Development and Sustainability**, v. 23, n. 4, p. 6002-6020, 2021.
- LEAL, Victor Nunes. Coronelismo, enxada e voto: o município e o regime representativo no Brasil. Editora Companhia das Letras, 2012.
- LEÓN-SILVA, JEIMI; DASÍ-GONZÁLEZ, R. O. S. A.; MONTESINOS-JULVE, Vicente. Disclosure of Sustainability Information in the Local Governments of the Pacific Alliance. **Lex Localis-Journal of Local Self-Government**, v. 18, n. 3, 2020.
- LIMA, Marcos Antonio Martins *et alii*. Avaliação da educação superior no Brasil: análise do Índice Geral dos Cursos (IGC) numa perspectiva quali/quantitativa. Avaliação: **Revista da Avaliação da Educação Superior**, v. 25, p. 622-639, 2020.
- LIMONGI, Fernando. A democracia no Brasil: presidencialismo, coalizão partidária e processo decisório. Novos estudos-CEBRAP, n. 76, p. 17-41, 2006.

- LIU, Ben-Chieh. Quality of life indicators: A preliminary investigation. **Social Indicators Research**, v. 1, n. 2, p. 187-208, 1974.
- LIU, Ben-Chieh. "Quality of Life Indicators in US. Metropolitan Areas, 1970: A Comprehensive Assessment", report prepared by Midwest Research Institute for the U.S. Environmental Protection Agency under Grant N°. R803049-01-0, Washington, DC (May 7, 1975a)
- LIU, Ben-Chieh. "The Quality of Life in the United States, 1970: Index Rating, and Statistics", Report N°816-561-0202, Midwest Research Institute, Kansas City, MO (October 1975b).
- LIU, Ben-Chieh. "Quality of Life Indicators in US. Metropolitan Areas, 1970: Summary", Midwest Research Institute, Kansas City, MO (February, 1976)
- LODHIA, Sumit., JACOBS, Kerry., and PARK, Yoon Jin.. Driving public sector environmental reporting. **Public Management Review**, v. 14 n. 5, p. 631–647., 2012. doi:10.1080/14719037.2011.642565
- LODHIA, Sumit; KAUR, Amanpreet; WILLIAMS, Belinda. Integrated reporting in the public sector. In: **The Routledge Handbook of Integrated Reporting**. Routledge, 2020. p. 227-237
- LORENZO, José Manuel Prado; SÁNCHEZ, Isabel María García; GALLEGO-ÁLVAREZ, Isabel. Características del consejo de administración e información en materia de responsabilidad social corporativa. **Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de financiación y contabilidad**, v. 38, n. 141, p. 107-135, 2009.
- LARRÁN JORGE, Manuel; ANDRADES PEÑA, Francisco Javier; HERRERA MADUEÑO, Jesús. An analysis of university sustainability reports from the GRI database: an examination of influential variables. **Journal of Environmental Planning and Management**, v. 62, n. 6, p. 1019-1044, 2019.
- LASWAD, Fawzi; FISHER, Richard; OLEYERE, Peter. Determinants of voluntary internet financial reporting by local government authorities. **Journal Accounting and Public Policy**, v. 24, n. 2, p. 101- 121, 2005.

- LINDBLOM, Cristi K. The implications of organizational legitimacy for corporate social performance and disclosure. In: **Critical Perspectives on Accounting Conference**, New York, 1994.
- LOZANO, Rodrigo *et alii*. Declarations for sustainability in higher education: becoming better leaders, through addressing the university system. **Journal of Cleaner Production**, v. 48, p. 10-19, 2013. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jclepro.2011.10.006>.
- LOZANO, Rodrigo *et alii*. A review of commitment and implementation of sustainable development in higher education: results from a worldwide survey. **Journal of cleaner production**, v. 108, p. 1-18, 2015.
- LOZANO, Rodrigo. Public Sector Organisations' Contributions to Sustainability. In: *Toward Sustainable Organisations*. Springer, Cham, 2022. p. 115-126.
- LUIZ, Lilian Campagnin; RAU, Karlan; FREITAS, Claudio Luiz; PFITSCHER, Elisete Dahmer. Agenda Ambiental na Administração Pública (A3P) e Práticas de Sustentabilidade: Estudo Aplicado em um Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 5, n. 2, p. 54-62, 2013.
- MACEDO, Marcelo Alvaro da Silva; FERREIRA, Antonio Francisco Ritter; CÍPOLA, Fabrício Carvalho. Análise do Nível de Sustentabilidade dos Municípios do Estado do Rio de Janeiro: um estudo sob as perspectivas econômica, social e ambiental. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 3, n. 4, p. 442-461, 2011.
- MACEDO, Suélem Viana *et alii*. Transparência local: Implicações da Lei de Acesso à Informação em municípios mineiros. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 15, n. 2, p. 100-117, 2020.
- MANN, Henry B.; WHITNEY, Donald R. On a test of whether one of two random variables is stochastically larger than the other. **The annals of mathematical statistics**, v.18, n. 1, p. 50-60, 1947.
- MANES-ROSSI, Francesca. Is integrated reporting a new challenge for public sector entities?. **African Journal of Business Management**, v. 12, n. 7, p. 172-187, 2018.
- MANES-ROSSI, Francesca. New development: Alternative reporting formats: a panacea for accountability dilemmas?. **Public Money & Management**, v. 39, n. 7, p. 528-531, 2019.

- MANES-ROSSI, Francesca; AVERSANO, Natalia; POLCINI, Paolo Tartaglia. Popular reporting: learning from the US experience. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**. v. 32 n. 1, p. 92-113, 2019
- MANES-ROSSI, F.; NICOLÒ, G.; ARGENTO, D. Non-financial reporting formats in public sector organizations: A structured literature review. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, v. 32, n. 4, p. 639–669, 2020.
- MANES-ROSSI, Francesca; NICOLÒ, Giuseppe; TIRON TUDOR, Adriana; ZANELLATO, Gianluca. Drivers of integrated reporting by state-owned enterprises in Europe: a longitudinal analysis, **Meditari Accountancy Research**. v. 29 n. 3, pp. 586-616. 2021
- MANNBERG, Mariann; WIHLBORG, Elin. Communicative planning—friend or foe? Obstacles and opportunities for implementing sustainable development locally. **Sustainable Development**, v. 16, n. 1, p. 35-43, 2008.
- MARA DE ANDRADE, Sandra; CRISTINA LIMONGI-FRANÇA, Ana; ROBERTO STEFANO, Silvio. Dimensões da qualidade de vida no trabalho e justiça organizacional: um estudo com servidores públicos municipais. **Capital Científico**, v. 17, n. 3, 2019.
- MARASCA, Stefano.; MONTANINI, Lucia.; D’ANDREA, Alessia.; CERIONI, Eva. The how and why of integrated reporting in a public health care organization: The stakeholders’ perspective. **Business Strategy and the Environment**, v. 29, n. 4, p.1714–1722. 2020.
- MARCUCCIO, Manila; STECCOLINI, Ileana. Social and environmental reporting in local authorities: a new Italian fashion?. **Public Management Review**, v. 7, n. 2, p. 155-176, 2005.
- MARTANI, Dwi; LESTIANI, Annisa. Disclosure in local government financial statements: the case of Indonesia. **Global Review of Accounting and Finance**, v. 3, n. 1, p. 67-84, 2012.
- MARTÍN, Alejandro Rodríguez et al. Variables determinantes de la transparencia municipal en la gestión de los residuos sólidos urbanos. **REVESCO: revista de estudios cooperativos**, n. 140, p. 2, 2022.

- MARTINS, João Cubas; FERNANDES, William Leal Colaço; BRUN, Sergio Adelar. ORÇAMENTO PÚBLICO E UNIVERSIDADE: UMA ANÁLISE DA RELAÇÃO ENTRE GASTO PÚBLICO E QUALIDADE DE ENSINO. **Gestus-Caderno de Administração e Gestão Pública**, v. 2, p. 75-89, 2021
- MARTINS, Maria de Fátima e CÂNDIDO, Gesinaldo Ataíde. Urban Sustainability Indicators Systems: The Challenges of the Process of Measurement, Analysis and Monitoring. **Sustentabilidade em Debate**, v. 6, n. 2, p. 138-154. 2015. <https://doi.org/10.18472/SustDeb.v6n1.2015.12686>
- MATHEWS, M. Reg. Twenty-five years of social and environmental accounting research: is there a silver jubilee to celebrate? **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 10, n. 4, p. 481-531, 1997.
- MATHEWS, M.R. and PERERA, M.H.B. Accounting Theory and Development, 3rd ed., Thomas Nelson Australia, Melbourne. 1995
- MAXWELL, John C., 1947- O livro de ouro da liderança: o maior treinador de líderes da atualidade apresenta as grandes lições de liderança que aprendeu na vida/John C. Maxwell; tradução de Omar Alves de Souza. - Rio de Janeiro: Thomas Nelson Brasil, 2008.
- MEADOWS, Donella H. *et aliii* Limites do crescimento: um relatório para o Projeto do Clube de Roma sobre o dilema da humanidade. Tradução Inês M. F. Litto. São Paulo: Perspectiva, 1973.
- MEADOWS, Donella H. *et alii*. Indicators and information systems for sustainable development. 1998.  
<https://donellameadows.org/wp-content/userfiles/IndicatorsInformation.pdf>
- MENDES, Ana Luiza Fernandes; DUTRA, Norivan Lustosa Lisboa. Índice geral de cursos e qualidade na educação superior: o caso das IES do Estado da Bahia. Avaliação: **Revista da Avaliação da Educação Superior**, v. 24, p. 189-212, 2019.
- MELO José, Flávio; ANZILAGO, Marcielle. Sustentabilidade no Brasil: Uma Análise nos Disclosures Socioambientais em Instituições Bancárias Privadas Signatárias da Gri. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 8, n. 4, p. 246-256, 2016.

- MENDES, Ana Luiza Fernandes; DUTRA, Norivan Lustosa Lisboa. Índice geral de cursos e qualidade na educação superior: o caso das IES do Estado da Bahia. Avaliação: **Revista da Avaliação da Educação Superior**, v. 24, p. 189-212, 2019.
- MENDONÇA, Ricardo Almeida Marques, CRUZ, Marcus Vinicius Gonçalves da, TEODOSIO Armindo dos Santos de Sousa e RASO, Luciana Sardinha Pinto. Institucionalização de compras públicas sustentáveis: Uma análise da experiência do governo de Minas Gerais. **REAd. Revista Eletrônica de Administração**, v. 23, n. 3, p. 62-91, 2017.
- MEYER, Alan D.; GABA, Vibha; COLWELL, Kenneth A. Organizing far from equilibrium: Nonlinear change in organizational fields. **Organization science**, v. 16, n. 5, p. 456-473, 2005.
- MEYER, John W.; ROWAN, Brian. Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. **American Journal of Sociology**, v. 83, n. 2, p. 340-363, 1977.
- MEYER, John W., & SCOTT, Richard W. Scott. **Organizational environments: Ritual and rationality**. Beverly Hills, CA: Sage. 1983a
- MICHENER, Gregory; CONTRERAS, Evelyn; NISKIER, Irene. Da opacidade à transparência? Avaliando a Lei de Acesso à Informação no Brasil cinco anos depois. **Revista de Administração Pública**, v. 52, p. 610-629, 2018. <https://dx.doi.org/10.1590/0034-761220170289>
- MICHENER, Gregory; RODRIGUES, Karina. Who wants to know? Assessing discrimination in transparency and freedom of information regimes. In: **Global Conference on Transparency Studies**. 2015
- MICHENER, Gregory et al. Googling the requester: Identity-questing and discrimination in public service provision. **Governance**, v. 33, n. 2, p. 249-267, 2020.
- MICHENER, G.. 'Assessing Freedom of Information in Latin America a Decade Later: Illuminating a Transparency Causal Mechanism', **Latin American Politics & Society**, 57, 3, 77-99. 2015
- MILGROM, Paul R. Good news and bad news: Representation theorems and applications. **The Bell Journal of Economics**, p. 380-391, 1981
- MILLER, Clark A. Creating indicators of sustainability. A Social Approach, Draft for Discussion, iisd, Retrieved on, v. 2, n. 2, p. 2009, 2007.

- MILNE, Markus J.; PATTEN, Dennis M. Securing organizational legitimacy: An experimental decision case examining the impact of environmental disclosures. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 15 No. 3, pp. 372-405, 2002.
- MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. GRUPO EXECUTIVO PARA A REFORMULAÇÃO DA EDUCAÇÃO GERES-Grupo Executivo da Educação Superior. Relatório. Brasília, setembro. 1986
- MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO, Encontro Internacional sobre Avaliação do Ensino Superior (1987: Brasília) Avaliação do Ensino Superior. - Brasília., Secretaria da Educação Superior, 1988.
- MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. **Uma Nova Política para a Educação Superior**. Secretaria da Educação Superior. Comissão Nacional para Reformulação da Educação Superior. Relatório Final. Novembro de 1985.
- MINISTÉRIO DO MEIO AMBIENTE. **Cartilha A3P**: Agenda ambiental na administração pública. 5. ed. Brasília: Ministério do Meio Ambiente, 2009.
- MINISTÉRIO DO MEIO AMBIENTE. Curso de capacitação sustentabilidade na administração pública, secretaria de articulação institucional e cidadania ambiental, departamento de desenvolvimento, produção e consumo sustentáveis, Brasília, DF 2017.
- MINISTÉRIO DO MEIO AMBIENTE. O que é? Disponível em:<http://a3p.mma.gov.br/o-que-e/> Acesso em: 25 de fev. 2020
- MINISTÉRIO DO MEIO AMBIENTE. AGENDA 21 Mundial. Disponível em:<http://www.mma.gov.br/index.php?ido=conteudo.monta&idEstrutura=18&idConteudo=575>
- MIO, Chiara; VENTURELLI, Andrea. Non-financial information about sustainable development and environmental policy in the annual reports of listed companies: Evidence from Italy and the UK. **Corporate Social Responsibility and Environmental Management**, v. 20, n. 6, p. 340-358, 2013.
- MOACYR, Primitivo. A Instrução e o Império. Subsídios para a história da educação no Brasil: 1854-1889. São Paulo: Companhia Editora Nacional, v. 2. 1937

- MOACYR, Primitivo. *A Instrução e o Império. Subsídios para a história da educação no Brasil: 1854-1889*. São Paulo: Companhia Editora Nacional, v. 3. 1938
- MONTECALVO, Monica; FARNETI, Federica; DE VILLIERS, Charl. The potential of integrated reporting to enhance sustainability reporting in the public sector. **Public Money & Management**, v. 38, n. 5, p. 365-374, 2018.
- MONTESINOS, Vicente; BRUSCA, Isabel. Non-financial reporting in the public sector: alternatives, trends and opportunities: La información no financiera en el sector público: alternativas, tendencias y oportunidades. **Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review**, v. 22, n. 2, p. 122-128, 2019.
- MORENO PIRES, S.. Indicadores locais de desenvolvimento sustentável: Tão importantes quanto negligenciados. In S. M. Pires, A. Aragão, T. Fidélis, & I. Mendes (Eds.), *Indicadores de Desenvolvimento Sustentável: Instrumentos estratégicos e inovadores para municípios sustentáveis - O caso de Estarreja* Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra; Universidade de Aveiro; OHMI Estarreja, pp. 49–85. 2017
- MORI, Koichiro; CHRISTODOULOU, Aris. Review of sustainability indices and indicators: Towards a new City Sustainability Index (CSI). **Environmental impact assessment review**, v. 32, n. 1, p. 94-106, 2012.
- MUÑOZ, Laura Alcaide; BOLÍVAR, Manuel Pedro Rodríguez. Determining factors of transparency and accountability in local governments: A meta-analytic study. **Lex Localis**, v. 13, n. 2, p. 129, 2015.
- MUSSARI, Riccardo; MONFARDINI, Patrizio. Practices of social reporting in public sector and non-profit organizations: An Italian perspective. **Public Management Review**, v. 12, n. 4, p. 487-492, 2010.
- NAISOLA-RUITER, Victoria. The Delphi technique: a tutorial. *Research in Hospitality Management*, v. 12, n. 1, p. 91-97, 2022.
- NAVARRO GALERA, Andrés; DE LOS RÍOS Berjillos, Araceli; RUIZ LOZANO, Mercedes., and TIRADO Valencia, Pilar.. Transparency of sustainability information in local governments: English-speaking and Nordic cross-country analysis. **Journal of Cleaner Production**, v. 64, n. 1, p. 495–504. 2014. doi:10.1016/j.jclepro.2013.07.038

- NAVARRO-GALERA, Andrés; ORTIZ-RODRÍGUEZ, David; ALCARAZ-QUILES, Francisco José. Un impulso a la transparencia sobre sostenibilidad en gobiernos locales europeos mediante factores poblacionales, socioeconómicos, financieros y legales. **Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad**, v. 48, n. 4, p. 525-554, 2019.
- NAVARRO-GALERA, Andrés. MEJORANDO LAS POLÍTICAS DE TRANSPARENCIA SOBRE SOSTENIBILIDAD. UN ESTUDIO EMPÍRICO EN GOBIERNOS LOCALES EUROPEOS. Tese de Doutorado. Universidad de Granada. 2018
- NDEVU, Zwelinzima J.; MULLER, Kobus. Operationalising performance management in local government: The use of the balanced scorecard. **SA Journal of Human Resource Management**, v. 16, n. 1, p. 1-11, 2018.
- NICOLÒ, Giuseppe.; ZANELLATO, Gianluca.; MANES-ROSSI, Francesca.; TIRON-TUDOR, Adriana. Corporate reporting metamorphosis: Empirical findings from state-owned enterprises. **Public Money & Management**. v. 41, n. 2, 138–147, 2021
- NICOLÒ, Giuseppe; ZANELLATO, Gianluca; TIRON-TUDOR, Adriana. Integrated Reporting and European State-Owned Enterprises: A disclosure analysis pre and post 2014/95/EU. **Sustainability**, v. 12, n. 5, p. 1908, 2020
- NISTOR, Cristina Silvia *et alii*. Approaching public sector transparency through an integrated reporting benchmark. **Journal of Financial Reporting and Accounting**, v. 17 n. 2, pp. 249-270, 2019.
- OLIVEIRA, Walber Alexandre de, e BRUNI, Adriano Leal. "Variáveis socioeconômicas determinantes para a transparência pública passiva nos municípios brasileiros." **Revista de Administração Pública**, 2018.  
<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/76856>
- OLIVEIRA, Carlos Eduardo Martins de; TURRIONI, João Batista. Avaliação de desempenho de instituições federais de ensino superior através da análise por envoltória de dados (DEA). Encontro Nacional de Engenharia de Produção, Fortaleza, CE, Brasil, v. 26, p. 1-8, 2006.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. Transformando nosso mundo: a agenda 2030 para o desenvolvimento sustentável. 2015.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. Declaração de Estocolmo sobre o Meio Ambiente Humano. In: **Anais Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente Humano**. Estocolmo, 6p. 1972.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS O futuro que queremos Disponível em: <<http://www.rio20.gov.br/documentos/documentos-da-conferencia/esboco-zero.html>> Acesso em: 11 jun. 2021.

ORTIZ-RODRÍGUEZ, David; NAVARRO-GALERA, Andrés; ALCARAZ-QUILES, Francisco J. The influence of administrative culture on sustainability transparency in European local governments. **Administration & Society**, v. 50, n. 4, p. 555-594, 2018.

OSBORNE, Jonathan et al. What “ideas-about-science” should be taught in school science? A Delphi study of the expert community. **Journal of research in science teaching**, v. 40, n. 7, p. 692-720, 2003.

OTHMAN, Radiah; NATH, Nirmala; LASWAD, Fawzi. Sustainability reporting by New Zealand's local governments. **Australian Accounting Review**, v. 27, n. 3, p. 315-328, 2017.

OTRANTO, Celia Regina. Criação e implantação dos institutos federais de educação, ciência e tecnologia–IFETS. **Revista Retta**, v. 1, p. 89-110, 2010.

OTT, Wayne R. Environmental Indices - Theory and Practice; Ann Harbor Science: Ann Arbor, MI, EUA, 1978

OTT, Wayne R., and David T. Mage. “A General Purpose Univariate Probability Model for Environmental Data analysis” *Computers and Operations Research*, 3: 209-216 (1976)

PARENTE, Paulo Henrique Nobre *et alii*. Eficiência e produtividade nos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia do Brasil. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 13, n. 1, 2021.

PATEL, Mahesh. A meta-evaluation, or quality assessment, of the evaluations in this issue, based on the African Evaluation Guidelines: 2002. **Evaluation and Program Planning**, v. 25, n. 4, p. 329-332, 2002.

- PATTEN, Dennis M. Intra-industry environmental disclosures in response to the Alaskan oil spill: A note on legitimacy theory. **Accounting, organizations and Society**, v. 17, n. 5, p. 471-475, 1992.
- PAVLOVA-GILLHAM, Ludmilla; SWINFORD, Dennis. Becoming Sustainable in Our Own Way: Sustainability at the Flagship Massachusetts Public University. In: **Handbook of Theory and Practice of Sustainable Development in Higher Education**. Springer, Cham. p. 101-114. 2017
- PECI, Alketa. **A nova teoria institucional em estudos organizacionais**: uma abordagem crítica. *Cadernos Ebape. br*, v. 4, p. 01-12, 2006.
- PEÑA, Francisco Javier Andrades.; JORGE, Manuel Larrán.; REYES, María José Muriel de los.; CEJAS, María Yolanda Calzado. Influential Variables of Sustainability Disclosures by Spanish Public Hospitals. **Public Performance & Management Review**, v. 43, p. 1390–1412. 2020
- PEÑA, Javier Andrades; JORGE, Manuel Larrán. Examining the amount of mandatory non-financial information disclosed by Spanish state-owned enterprises and its potential influential variables, **Meditari Accountancy Research**, v. 27 n. 4, p. 534-555, 2019.
- PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. Reforma da nova gestão pública: agora na agenda da América Latina, no entanto. **Revista do Serviço Público**, v. 53, n. 1, p. 5-27, 2002.
- PERES, Luciano Nurnberg et al. Transparência passiva do governo federal brasileiro: o mesmo acesso para todos?. **Revista Universo Contábil**, v. 16, n. 3, p. 140-159, 2021.
- PERRINI, Francesco. Building a European portrait of corporate social responsibility reporting. **European Management Journal**, v. 23, n. 6, p. 611-627, 2005.
- PERRINI, Francesco; RUSSO, Angeloantonio; TENCATI, Antonio. CSR strategies of SMEs and large firms. Evidence from Italy. **Journal of business ethics**, v. 74, n. 3, p. 285-300, 2007.
- PFEFFER, Jeffrey. Management as symbolic action: The creation and maintenance of organizational paradigms. **Research in organizational behavior**, v. 13, p. 1-52, 1981.

- PFEFFER, Jeffrey; SALANCIK, Gerald R. **The external control of organizations: A resource dependence perspective.** New York: Harper & Row, 1978.
- PIKUL, Robert. "Development of Environmental Indices" in *Statistical and Mathematical Aspects of Pollution Problems*, John W. Pratt, Ed. (New York: Marcel Dekker, 1974).
- PINTÉR, László; HARDI, Peter; MARTINUZZI, André and HALL, Jon. *Bellagio STAMP: Principles for sustainability assessment and measurement.* **Ecological Indicators**, v. 17, p. 20-28, 2012.
- POLLITT, Christopher. 40 Years of public management reform in UK central government—promises, promises. **Policy & Politics**, v. 41, n. 4, p. 465-480, 2013.
- POTOSKI, Matthew; WOODS, Neal D. Dimensions of state environmental policies: Air pollution regulation in the United States. **Policy Studies Journal**, v. 30, n. 2, p. 208-226, 2002.
- POWELL, Walter W.; DIMAGGIO, Paul J. *The new institutionalism in organizational analysis.* Chicago: University of Chicago Press (Eds.). 1991.
- RAHAYU, Sri et al. The relationship of balanced scorecard perspectives and government organization performance measurement. **International Journal of Productivity and Performance Management**, 2022.
- RAMÍREZ-GUTIÉRREZ, Zoraida; BARRACHINA-PALANCA, Mercedes; RIPOLL-FELIU, Vicente. Eficiencia en la educación superior. Estudio empírico en universidades públicas de Colombia y España. **Revista de Administração Pública**, v. 54, n. 3, p. 468-500, 2020.
- RAMOS, Tomás B. Development of regional sustainability indicators and the role of academia in this process: the Portuguese practice. **Journal of Cleaner Production**, v. 17, n. 12, p. 1101-1115, 2009.
- RAMOS, Tomás B. Sustainability assessment: Exploring the frontiers and paradigms of indicator approaches. **Sustainability**, v. 11, n. 3, p. 824, 2019.  
<https://doi.org/10.3390/su11030824>
- RAMOS, Tomás B.; CAEIRO, Sandra. Meta-performance evaluation of sustainability indicators. **Ecological Indicators**, v. 10, n. 2, p. 157-166, 2010.

- REYNOLDS, MaryAnn; YUTHAS, Kristi. Moral discourse and corporate social responsibility reporting. **Journal of Business Ethics**, v. 78, n. 1-2, p. 47-64, 2008.
- RIBEIRO, Cibele Arrieiro Oliveira; CAMPOS, Leonor Natividade Medeiros. Qualidade de vida no trabalho. **Revista Tecer**, v. 2, n. 2, 2009. <http://dx.doi.org/10.15601/1983-7631/rt.v2n2p28-39>.
- RIBEIRO, Verónica Paula Lima; DA SILVA MONTEIRO, Sónia Maria; DE ABREU E MOURA, Ana Maria. Determinants of Sustainability E-Reporting in Portuguese Municipalities: An Institutional and Legitimacy Theoretical Framework. In: **Corporate Responsibility and Stakeholding**. Emerald Group Publishing Limited, 2016. p. 131-163.
- RINNE, Janne; LYYTIMÄKI, Jari; KAUTTO, Petrus. Beyond the 'indicator industry': use and potential influences of sustainable development indicators in Finland and the EU. **Progress in Industrial Ecology, an International Journal**, v. 7, n. 4, p. 271-284, 2012.
- ROBERTO, Fabiana; MAGLIO, Roberto; REY, Andrea. Accountability and Sustainability Reporting in the Public Sector. Evidence from Italian Municipalities. In: **CSR and Sustainability in the Public Sector**. Springer, Singapore, 2020. p. 19-34.
- ROBERTS, R. W. Determinants of corporate social responsibility disclosure: an application of stakeholder theory. **Accounting, Organizations and Society**, v.17 n.6, p. 595-612. 1992.
- RODRIGUES, Karina Furtado; MICHENER, Gregory. A necessidade de identificação como barreira ao acesso à informação: evidências e práticas no Brasil e no mundo. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 10, n. 4, p. 303-315, 2018.
- RODRÍGUEZ-GUTIÉRREZ, Pablo; CORREA, Carmen; LARRINAGA, Carlos. Is integrated reporting transformative? An exploratory study of non-financial reporting archetypes. **Sustainability Accounting, Management and Policy Journal**, 2019.
- ROGMANS, Tim; GHUNAIM, Mohammad. A framework for evaluating sustainability indicators in the real estate industry. **Ecological Indicators**, v. 66, p. 603-611, 2016.

- ROMANELLI, Mauro; DE GENNARO, Davide; BUONOCORE, Filomena. Understanding public management between discontinuity and continuity. *Strategica: Challenging the status quo in management and economics*, p. 1209-1219, 2018.
- ROSSETTO, Adriana Marques et alii. Avaliação integrada de indicadores socioambientais em municípios catarinenses. **Revista de Administração FACES Journal**, v. 7, n. 3, p. 81-104, 2008.
- ROWLEY, Tim; BERMAN, Shawn. A brand new brand of corporate social performance. **Business & society**, v. 39, n. 4, p. 397-418, 2000.
- RUIZ-LOZANO, Mercedes et al. Can the cultural environment affect governmental transparency on sustainability? Useful measures for policy makers and practitioners. **Local Government Studies**, v. 45, n. 4, p. 481-503, 2019.
- S&P GLOBAL, Dow Jones Sustainability Indices Methodology 2021. available at <https://www.spglobal.com/spdji/en/documents/methodologies/methodology-dj-sustainability-indices.pdf>
- SABA, Roberto, El Derecho de la Persona a Acceder a la Información en Poder del Gobierno, 3 Derecho Comparado De La Información 45, 153 (Jan. - June 2004), available at [http://biblioteca.cejamericas.org/bitstream/handle/2015/4927/elderechoaccedergo\\_bie.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://biblioteca.cejamericas.org/bitstream/handle/2015/4927/elderechoaccedergo_bie.pdf?sequence=1&isAllowed=y).
- SALOTTI, Bruno Meirelles; YAMAMOTO, Marina Mitiyo. Ensaio sobre a teoria da divulgação. **BBR-Brazilian Business Review**, v. 2, n. 1, p. 53-70, 2005.
- SANCHEZ, Raquel Garde *et alii*. Corporate governance and disclosure of information on corporate social responsibility: An analysis of the top 200 universities in the shanghai ranking. **Sustainability**, v. 12, n. 4, p. 1549, 2020.
- SARAITE-SARIENE, Laura et alii. Non-financial information versus financial as a key to the stakeholder engagement: A higher education perspective. **Sustainability**, v. 12, n. 1, p. 331, 2020.
- SASSEN, Remmer; DIENES, Dominik; WEDEMEIER, Johanna. Characteristics of UK higher education institutions that disclose sustainability reports. **International Journal of Sustainability in Higher Education**. v. 19, n. 7, p. 1279–1298, 2018.

- SASSEN, Remmer; AZIZI, Leyla. Assessing sustainability reports of Journal of Sustainability in Higher Education, **International Journal of Sustainability in Higher Education**, v. 19 n. 7, p. 1158-1184, 2018.
- SCHEEF, Andrew R.; JOHNSON, Cinda. The power of the cloud: google forms for transition assessment. **Career Development and Transition for Exceptional Individuals**, v. 40, n. 4, p. 250-255, 2017.
- SCHIRRMEISTER, Renata; LIMONGI-FRANÇA, Ana Cristina. A qualidade de vida no trabalho: relações com o comprometimento organizacional nas equipes multicontratuais. **Revista Psicologia Organizações e Trabalho**, v. 12, n. 3, p. 283-298, 2012.
- SCHOFER, Evan *et alii*. Sociological Institutionalism and World Society. The Wiley-Blackwell Companion to Political Sociology, p. 57-68, 2012.
- SCIULLI, Nick. The views of managers from a local coastal council on sustainability reporting issues: An Australian-based case study. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 8 n. 2, pp. 139-160, 2011 DOI 10.1108/11766091111137555
- SELZNICK, Philip. TVA and the grass roots. Berkeley: University of California Press, 1949.
- SELZNICK, Philip. A Liderança na administração: uma interpretação sociológica. Rio de Janeiro: FGV, 1971.
- SEPASI, Sahar; BRAENDLE, Udo; RAHDARI, Amir Hossein. Comprehensive sustainability reporting in higher education institutions. **Social Responsibility Journal**, v. 15, n. 12, p. 155- 179. 2019.
- SERRANO-CINCA, Carlos; RUEDA-TOMÁS, Mar; PORTILLO-TARRAGONA, Pilar. Factors influencing e-disclosure in local public administrations. Environment and planning C: **Government and Policy**, v. 27, n. 2, p. 355-378, 2009.
- SILVA, Roberto Diego Bezerra *et alii*. Dinâmica espacial e temporal do uso da terra no município de Seropédica, Rio de Janeiro, Brasil. **Revista Geográfica Acadêmica**, v. 8, n. 1, p. 38-49, 2014.

- SILVA, Luana Caroline; ROSA, Fabricia Silva. Indicators of sustainable development of Santa Catarina mesoregions: a comparative analysis. **Revista Ambiente Contábil-Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036**, v. 12, n. 1, 2020.
- SILVA, Nilton Oliveira da; FREIRE, Fátima de Souza; NASCIMENTO JUNIOR, Antônio. Perspectives of control and management of research support foundations with the new legal framework for science, technology and innovation. **Contextus-Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v. 18, p. 146-162, 2020.
- SILVA, Cristiane Aparecida da *et alii*. Política de Assistência Educacional e a Taxa de Sucesso da Graduação das Universidades Públicas Federais. **Revista Brasileira de Política e Administração da Educação**, v. 34, n. 3, p. 837-863, 2018.
- SILVA, Cristiane Aparecida *et alii*. Eficiência dos Gastos com a Política de Assistência Estudantil e taxa de Sucesso da Graduação: Uma análise nas Universidades Públicas Federais Brasileiras. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2017.
- SINGHVI, Surendra S.; DESAI, Harsha B. An empirical analysis of the quality of corporate financial disclosure. **The Accounting Review**, v. 46, n. 1, p. 129-138, 1971.
- SLOMSKI, Valmor et. al. A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e accountability no setor público: uma aplicação na Procuradoria Geral do Município de São Paulo. **Revista de Administração Pública [online]**, v. 44, n. 4, p.933-937, 2010. ISSN 0034-7612
- SCIULLI, Nick. The views of managers from a local coastal council on sustainability reporting issues: An Australian-based case study. **Qualitative Research in Accounting & Management**, 2011
- SOBROSA NETO, Ruy de Castro; LIMA, Carlos Rogério Montenegro de; BAZIL, Daniel Goulart, VERAS, Manoela de Oliveira; GUERRA, José Baltazar Salgueirinho Osório de Andrade. Sustainable development and corporate financial performance: A study based on the Brazilian Corporate Sustainability Index (ISE). **Sustainable Development**, v. 28, n. 4, p. 960-977, 2020.

- STANLEY, Trevor; JENNINGS, Natalee; MACK, Janet. An examination of the content of community financial reports in Queensland local government authorities. **Financial accountability & management**, v. 24, n. 4, p. 411-438, 2008.
- STARS Technical manual Version 2.2 June 2019. Available at: <<https://stars.aashe.org/wp-content/uploads/2019/07/STARS-2.2-Technical-Manual.pdf>> Access on 07 october, 2021
- STEFANESCU, Cristina Alexandrina. Sustainability Reporting in the Public Realm—Trends and Patterns in Knowledge Development. **Sustainability**, v. 13, n. 8, p. 4128, 2021.
- STEFANESCUA, Cristina Alexandrina; OPRÎȘOR, Tudor and SÎNTEJUDEANU, Mara Andreea. An original assessment tool for transparency in the public sector based on the integrated reporting approach. **Accounting and Management Information Systems**, v. 15, n. 3, p. 542, 2016.
- STEPHENS, Jennie C.; GRAHAM, Amanda C. Toward an empirical research agenda for sustainability in higher education: exploring the transition management framework. **Journal of cleaner production**, v. 18, n. 7, p. 611-618, 2010.
- SUCHMAN, Mark C. Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. **Academy of management review**, v. 20, n. 3, p. 571-610, 1995.
- SUDDABY, Roy; BITEKTINE, Alex; HAACK, Patrick. Legitimacy. **Academy of Management Annals**, v. 11, n. 1, p. 451-478, 2017.
- TANGUAY, Georges A. et alii. Measuring the sustainability of cities: An analysis of the use of local indicators. **Ecological indicators**, v. 10, n. 2, p. 407-418, 2010. <https://doi.org/10.1016/j.ecolind.2009.07.013>
- TAVARES, Maria Da Conceicao da Costa, Analysis of GRI Sustainability Reports Issued by Portuguese Public Sector Entities, Chapters, in: Beatriz Pena-Acuna (ed.), Digital Communication Management, IntechOpen. 2018.
- TAVARES, Antonio F.; DA CRUZ, Nuno F. Explaining the transparency of local government websites through a political market framework. **Government Information Quarterly**, v. 37, n. 3, p. 101249, 2020.
- TEIXEIRA, Maria Gracinda Carvalho; AZEVEDO, Luís Peres. A agenda ambiental pública: barreiras para a articulação entre critérios de sustentabilidade e as novas

- diretrizes da administração pública federal brasileira. **REAd. Revista Eletrônica de Administração**, v. 19, p. 139-164, 2013.
- TEIXEIRA, Anísio. **Ensino superior no Brasil**: análise e interpretação de sua evolução até 1969. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1989.
- TEIXEIRA, Alex Fabiane; GOMES, Ricardo Corrêa. Governança pública: uma revisão conceitual. 2019. **Revista do Serviço Público - RSP**, v. 70 n. 4 p. 519-550, out/dez 2019
- TEJEDO-ROMERO, Francisca; ARAUJO, Joaquim Filipe Ferraz Esteves. Explaining the freedom of information in local government: What influences information disclosure?. **Contaduría y administración**, v. 65, n. 4, 2020.
- TEMEL, Melis; LOZANO, Rodrigo; BARREIRO-GEN, Maria. Analysing the governance factors for sustainability in organisations and their inter-relations. **Frontiers in Sustainability**, 2021.
- TENBENSEL, Tim; SILWAL, Pushkar; WALTON, Lisa. Overwriting New Public Management with New Public Governance in New Zealand's approach to health system improvement , **Journal of Health Organization and Management**, v. 35 n. 8, pp. 1046-1061. <https://doi.org/10.1108/JHOM-10-2020-0417>, 2021.
- TESTERA FUERTES, Adrian; CABEZA GARCÍA, Laura. Análisis de los factores determinantes de la transparencia en RSC en las empresas españolas cotizadas. **Intangible capital**, v. 9, n. 1, p. 225-261, 2013.
- TIRADO-VALENCIA, Pilar; CORDOBÉS-MADUEÑO, Magdalena, RUIZ-LOZANO, Mercedes and VICENTE-LAMA, Marta de. Integrated thinking in the reporting of public sector enterprises: a proposal of contents. **Meditari Accountancy Research** v. 28 n. 3, p. 435-453, 2020.
- THÉRET, Bruno. As instituições entre as estruturas e as ações. **Lua Nova: Revista de cultura e política**, p. 225-254, 2003.
- THOMAS, William A. (Ed.). **Indicators of environmental quality**: Plenum Press, New York, NY, USA, 1972.
- TOMMASETTI, Aurelio; MUSSARI, Riccardo; MAIONE, Gennaro e SORRENTINO, Daniela, Sustainability accounting and reporting in the public sector: towards public value co-creation?. **Sustainability**, v. 12, n. 5, p. 1909, 2020.

TRANSFORMANDO NOSSO MUNDO: A Agenda 2030 para o desenvolvimento sustentável. Traduzido pelo Centro de Informação das Nações Unidas para o Brasil (UNIC Rio), última edição em 13 de outubro de 2015 Disponível em: < [http://www.mds.gov.br/webarquivos/publicacao/brasil\\_amigo\\_pesso\\_idosa/Agenda2030.pdf](http://www.mds.gov.br/webarquivos/publicacao/brasil_amigo_pesso_idosa/Agenda2030.pdf) > Acesso em: 11 jun. 2021

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO Relatório de gestão : guia para elaboração na forma de relato integrado: evolução da prestação de contas / Tribunal de Contas da União. – 2. ed. – Brasília : TCU, Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (Semec), 2019.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO Relatório de gestão : guia para elaboração na forma de relato integrado: evolução da prestação de contas / Tribunal de Contas da União. – 3. ed. – Brasília : TCU, Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (Semec), 2020.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO Orientações para o cálculo dos Indicadores de Gestão, Secretaria de Educação Superior – SESu/MEC, 2010

UI GREENMETRIC WORLD UNIVERSITY. available at: <https://greenmetric.ui.ac.id/about/methodology>. Access on 07 october de 2021

ULSF, 1990. Talloires Declaration Retrieved 24th September, 2007, from: [http://ulsf.org/talloires-declaration/](http://http://ulsf.org/talloires-declaration/)

UYAR, Ali., KUZHEY, Cemil., and KILIC, Merve. Sustainable stock market and sustainability reporting propensity of the public sector: Mediating role of the private sector. **International Journal of Public Administration**, v, 44 n.4, p. 322–335. 2021a. <https://doi.org/10.1080/01900692.2020.1719512>

UYAR, Ali; KUZHEY, Cemil., and KILIC, Merve. Testing the spillover effects of sustainability reporting: Evidence from the public sector. **International Journal of Public Administration** v.44 n. 3, p. 231–240. 2021b. Stewardship theory <https://doi.org/10.1080/01900692.2019.1677711>

UYAR, Ali; KARMANI, Majdi; KUZHEY, Cemil, KILIC, Merve and YAACOUB, Chadi. Does governance quality explain the sustainability reporting tendency of the public sector? Worldwide evidence. **International Journal of Public Administration**, p. 1-17, 2021c. <https://doi.org/10.1080/01900692.2021.1900243>.

- UYAR, Ali *et alii*. Does governance quality explain the sustainability reporting tendency of the public sector? Worldwide evidence. **International Journal of Public Administration**, v. 45, n. 13, p. 931-947, 2022.
- VAN BELLEN, Hans Michael. Indicadores de sustentabilidade: um levantamento dos principais sistemas de avaliação. **Cadernos eBAPE. Br**, v. 2, p. 01-14, 2004.
- VELASCO, Rafael Antônio Braem “*Who wants to know?*”: a field experiment to assess discrimination in freedom of information regimes. Dissertação (mestrado) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas. - 2016.
- VELTE, Patrick; STAWINOVA, Martin. Integrated reporting: The current state of empirical research, limitations and future research implications. **Journal of Management Control**, v. 28, n. 3, p. 275-320, 2017.
- VERMA, Pramit; RAGHUBANSHI, A. S. Urban sustainability indicators: Challenges and opportunities. **Ecological indicators**, v. 93, p. 282-291, 2018.. <https://doi.org/10.1016/j.ecolind.2018.05.007>
- VERRECCHIA, Robert E. Information quality and discretionary disclosure. **Journal of accounting and Economics**, v. 12, n. 4, p. 365-380, 1990
- VERRECCHIA, Robert E. Discretionary disclosure. **Journal of accounting and economics**, v. 5, p. 179-194, 1983.
- VERRECCHIA, Robert E. Essays on disclosure. **Journal of accounting and economics**, v. 32, n. 1-3, p. 97-180, 2001
- VIEGAS, Socorro de Fátima Souza Silva *et alii*. AGENDA AMBIENTAL NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA—A3P: ADESÃO E AÇÃO. **Amazônia, Organizações e Sustentabilidade**, v. 4, n. 2, p. 7-28, 2016.
- VIEGAS, Socorro de Fátima Souza da Silva; CABRAL Eugênia Rosa; GOMES, Sérgio Castro; CARVALHO, André Cutrim. Agenda ambiental na Administração Pública A3P: estudo da adesão e ação em uma universidade pública. **Direito e Políticas Públicas: desafios, perspectivas e possibilidades**, v. 2, p. 7—93, 2022.
- VIEIRA, Élide Elis Michel; BIANCHI, Márcia; KRONBAUER, Clóvis Antônio. Análise do grau de aderência à Lei de Responsabilidade Fiscal e à Lei de Acesso à Informação nos municípios do Estado do Rio Grande do Sul com mais de 50 mil habitantes. **Desenvolvimento em questão**, v. 15, n. 41, p.131-163, 2017.

- VITOLLA, Filippo; RAIMO, Nicola. Adoption of integrated reporting: Reasons and benefits—A case study analysis. **International Journal of Business and Management**, v. 13, n. 12, p. 244-250, 2018.
- WADDOCK, Sandra A.; GRAVES, Samuel B. The corporate social performance—financial performance link. **Strategic Management Journal**, v. 18, n. 4, p. 303-319, 1997.
- WIESEL, F. MODELL, S. From New Public Management to New Public Governance? Hybridization and Implications for Public Sector Consumerism. **Financial Accountability & Management**, v. 30, n.2, p. 0267-4424.
- WILCOXON, Frank (1945). "Individual comparisons by ranking methods". *Biometrics Bulletin*. v.1, n.6 p. 80–83. doi:10.2307/3001968. hdl:10338.dmlcz/135688. JSTOR 3001968.
- WILLIAMS, Belinda; LODHIA, Sumit. Integrated reporting in public sector organisations: A study of Australian local councils. **Journal of Environmental Management**, v. 280, 111833, 2021.
- WILLIAMS, Belinda; WILMSHURST, Trevor. and CLIFT, Robert. Sustainability reporting by local government in Australia: current and future prospects, **Accounting Forum**, v. 35 n. 3, pp. 176-186, 2011.
- WORLD SUMMIT ON SUSTAINABLE DEVELOPMENT (2002) Report of the World Summit on Sustainable Development. Johannesburg, South Africa, 26 August-4 September 2002. Disponível em: <  
[https://www.un.org/ga/search/view\\_doc.asp?symbol=A/CONF.199/20&Lang=E](https://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=A/CONF.199/20&Lang=E)>  
 Acesso em: 10 jun. 2021
- XIONG, Weiyan; MOK, Ka Ho. Sustainability practices of higher education institutions in Hong Kong: a case study of a sustainable campus consortium. **Sustainability**, v. 12, n. 2, p. 452, 2020.
- YÁÑEZ, Susana; URUBURU, Ángel.; MORENO, Ana.; LUMBRERAS, Julio. The sustainability report as an essential tool for the holistic and strategic vision of higher education institutions. **Journal of Cleaner Production**, v. 207, p. 57-66, 2019.

- YUSUF, Juita-Elena, JORDAN, Meagan M., NEILL, Katharine A and HACKBART, Merl. For the people: Popular financial reporting practices of local governments. **Public Budgeting & Finance**, v. 33, n.1, p. 95-113, 2013.
- YUSUF, Juita-Elena; JORDAN, Meagan M. Popular financial reports: Tools for transparency, accountability and citizen engagement. **The Journal of Government Financial Management**, v. 64, n. 1, p. 12-17, 2015.
- ZHUK, Valeriy et alii. Institutional theory of accounting: new opportunities and scales of profession. **Zarządzanie Finansami i Rachunkowość**, v. 5, n. 1, p. 53-76, 2017.
- ZIETSMA, Charlene; LAWRENCE, Thomas B. Institutional work in the transformation of an organizational field: The interplay of boundary work and practice work. **Administrative science quarterly**, v. 55, n. 2, p. 189-221, 2010.
- ZUCKER, Lynne G. The role of institutionalization in cultural persistence. **American sociological review**, v. 42, n.5 p. 726-743, 1977.

**ANEXO 1: LISTA DE IFES DA AMOSTRA**

|    |  |
|----|--|
| 1  | Fundação Universidade Federal do Tocantins (UFT)   |
| 2  | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Pará (IFPA)                           |
| 3  | Fundação Universidade Federal de Rondônia (Unir)   |
| 4  | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Minas Gerais (IFMG)                   |
| 5  | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte (IFRN)            |
| 6  | Universidade Federal do Triângulo Mineiro (UFTM)   |
| 7  | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Roraima (IFRR)                        |
| 8  | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Sudeste de Minas Gerais (IFSudesteMG) |
| 9  | Fundação Universidade Federal do Vale do São Francisco (Univasf)                             |
| 10 | Fundação Universidade Federal da Grande Dourados (UFGD)                                      |
| 11 | Universidade Federal Fluminense (UFF)  |
| 12 | Centro Federal de Educação Tecnológica Celso Suckow da Fonseca (Cefet/RJ)                    |
| 13 | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Tocantins (IFTO)                      |
| 14 | Universidade Federal de São Paulo (Unifesp)  |
| 15 | Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri (UFVJM)                             |
| 16 | Fundação Universidade Federal do Piauí (UFPI)  |
| 17 | Centro Federal de Educação Tecnológica de Minas Gerais (Cefet/MG)                            |
| 18 | Universidade Federal do Pará (UFPA)  |
| 19 | Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE)   |
| 20 | Universidade Federal do Cariri (UFCA)  |
| 21 | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Alagoas (IFAL)                        |
| 22 | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Sul-Rio-Grandense (IFSul)                |
| 23 | Fundação Universidade Federal do Acre (UFAC)   |
| 24 | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Goiás (IFG)                           |
| 25 | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Mato Grosso do Sul (IFMS)             |
| 26 | Universidade Federal do Ceará (UFC)  |
| 27 | Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN)   |
| 28 | Fundação Universidade Federal de Uberlândia (UFU)  |
| 29 | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Paraíba (IFPB)                        |
| 30 | Universidade Federal da Fronteira Sul (UFFS)   |
| 31 | Universidade Federal de Itajubá (Unifei)   |
| 32 | Fundação Universidade Federal do ABC (UFABC)   |
| 33 | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Santa Catarina (IFSC)                 |
| 34 | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Sergipe (IFS)                         |
| 35 | Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro- Brasileira (Unilab)              |
| 36 | Universidade Federal de Juiz de Fora (UFJF)  |
| 37 | Universidade Federal Rural do Semiárido (Ufersa)   |
| 38 | Fundação Universidade Federal do Amapá (Unifap)  |
| 39 | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Goiano (IFGoiano)                        |
| 40 | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Sul (IFRS)              |
| 41 | Universidade Federal do Oeste do Pará (Ufopa)  |
| 42 | Fundação Universidade de Brasília (UnB)  |
| 43 | Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS)                                   |
| 44 | Universidade Federal de Pernambuco (UFPE)  |
| 45 | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Farroupilha (IFFar)                      |
| 46 | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Mato Grosso (IFMT)                    |
| 47 | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Ceará (IFCE)                          |
| 48 | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Maranhão (IFMA)                       |
| 49 | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Norte de Minas Gerais (IFNMG)         |
| 50 | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Triângulo Mineiro (IFTM)              |
| 51 | Universidade Federal de Alagoas (Ufal)   |
| 52 | Universidade Federal de Alfenas (Unifal)   |
| 53 | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Acre (IFAC)                           |
| 54 | Universidade Federal do Paraná (UFPR)  |
| 55 | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Pernambuco (IFPE)                     |
| 56 | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Paraná (IFPR)                         |
| 57 | Universidade Federal de Lavras (Ufla)  |
| 58 | Fundação Universidade Federal de Ciências da Saúde de Porto Alegre (UFCSPA)                  |
| 59 | Fundação Universidade Federal de Viçosa (UFV)  |
| 60 | Fundação Universidade Federal do Maranhão (UFMA)   |
| 61 | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Piauí (IFPI)                          |
| 62 | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Bahia (IFBA)                          |
| 63 | Universidade Federal da Integração Latino-Americana (Unila)                                  |

|     |   |
|-----|---|
| 64  | Universidade Federal do Oeste da Bahia (UFOB)   |
| 65  | Fundação Universidade do Amazonas (UFAM)  |
| 66  | Fundação Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro                                 |
| 67  | Universidade Federal de Santa Maria (UFSM)  |
| 68  | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de São Paulo (IFSP)                   |
| 69  | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amazonas (IFAM)                    |
| 70  | Universidade Federal da Bahia (UFBA)  |
| 71  | Universidade Federal de Goiás (UFG)   |
| 72  | Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará (Unifesspa)                                 |
| 73  | Fundação Universidade Federal de Ouro Preto (Ufop)  |
| 74  | Fundação Universidade Federal de Roraima (UFRR)   |
| 75  | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Sul de Minas Gerais (IFSULDEMINAS) |
| 76  | Universidade Federal da Paraíba (UFPB)  |
| 77  | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Baiano (IF-Baiano)                    |
| 78  | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Rondônia (IFRO)                    |
| 79  | Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS)   |
| 80  | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Espírito Santo (IFES)              |
| 81  | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amapá (IFAP)                       |
| 82  | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Sertão Pernambucano (IF Sertão/PE) |
| 83  | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Fluminense (IFF)                      |
| 84  | Universidade Federal do Recôncavo da Bahia (UFRB)   |
| 85  | Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ)   |
| 86  | Fundação Universidade Federal do Pampa (Unipampa)   |
| 87  | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio de Janeiro (IFRJ)              |
| 88  | Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)   |
| 89  | Fundação Universidade Federal do Rio Grande (FURG)  |
| 90  | Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro (UFRRJ)                                      |
| 91  | Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR)  |
| 92  | Fundação Universidade Federal de Mato Grosso (UFMT)                                       |
| 93  | Fundação Universidade Federal de São João Del Rei (UFSJ)                                  |
| 94  | Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)   |
| 95  | Universidade Federal do Espírito Santo (Ufes)   |
| 96  | Fundação Universidade Federal de Sergipe (UFS)  |
| 97  | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Catarinense (IFC)                     |
| 98  | Universidade Federal de Campina Grande (UFCG)   |
| 99  | Fundação Universidade Federal de Pelotas (UFPEL)  |
| 100 | Fundação Universidade Federal de São Carlos (UFSCAR)                                      |
| 101 | Universidade Federal Rural da Amazônia (UFRA)   |
| 102 | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Brasília (IFB)                     |

## **ANEXO 2: IFES COM O TERMO DE ADESÃO A3P ATIVO NO PERÍODO DA PESQUISA**

|    |   |
|----|---|
| 1  | Centro Federal de Educação Tecnológica Celso Suckow da Fonseca (Cefet/RJ)                 |
| 2  | Fundação Universidade Federal da Grande Dourados (UFGD)                                   |
| 3  | Universidade Federal do Cariri (UFCA)   |
| 4  | Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS)                                |
| 5  | Universidade Federal de Pernambuco (UFPE)   |
| 6  | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Sul de Minas Gerais (IFSULDEMINAS) |
| 7  | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Catarinense (IFC)                     |
| 8  | Universidade Federal Rural da Amazônia (UFRA)   |
| 9  | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Goiano (IFGoiano)                     |
| 10 | Universidade Federal de Santa Maria (UFSM)  |
| 11 | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Espírito Santo (IFES)              |

|    |  |
|----|--|
| 12 | Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)                                |
| 13 | Universidade Federal da Paraíba (UFPB)                                       |
| 14 | Fundação Universidade Federal do Vale do São Francisco (Univasf)             |
| 15 | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Tocantins (IFTO)      |
| 16 | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Piauí (IFPI)          |
| 17 | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio de Janeiro (IFRJ) |
| 18 | Fundação Universidade Federal do Rio Grande (FURG)                           |
| 19 | Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Brasília (IFB)        |
| 20 | Universidade Federal de Alagoas (Ufal)                                       |
| 21 | Universidade Federal de Uberlândia   |

