

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO DE
ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS

Nathallya Agnes Manta e Silva

**PLANO DE FUNDO PARA O RELATO INTEGRADO:
O CASO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA**

Santa Maria, RS
2023

Nathallya Agnes Manta e Silva

**PLANO DE FUNDO PARA O RELATO INTEGRADO:
O CASO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Profissional em Gestão de Organizações Públicas, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para a obtenção do título de **Mestre em Gestão de Organizações Públicas**.

Orientador: Prof. Dr. José Alexandre Magrini Pigatto

Santa Maria, RS
2023

Manta e Silva, Nathallya Agnes
Plano de Fundo para o Relato Integrado: o caso da
Universidade Federal de Santa Maria / Nathallya Agnes
Manta e Silva.- 2023.
94 p.; 30 cm

Orientador: Jose Alexandre Magrini Pigatto
Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa
Maria, Centro de Ciências Sociais e Humanas, Programa de
Pós-Graduação em Gestão de Organizações Públicas, RS, 2023

1. Relato Integrado 2. Relatório de Gestão 3.
Sustentabilidade 4. Universidade Federal 5. Gestão
Pública I. Pigatto, Jose Alexandre Magrini II. Título.

Sistema de geração automática de ficha catalográfica da UFSM. Dados fornecidos pelo autor(a). Sob supervisão da Direção da Divisão de Processos Técnicos da Biblioteca Central. Bibliotecária responsável Paula Schoenfeldt Patta CRB 10/1728.

Declaro, NATHALLYA AGNES MANTA E SILVA, para os devidos fins e sob as penas da lei, que a pesquisa constante neste trabalho de conclusão de curso (Dissertação) foi por mim elaborada e que as informações necessárias objeto de consulta em literatura e outras fontes estão devidamente referenciadas. Declaro, ainda, que este trabalho ou parte dele não foi apresentado anteriormente para obtenção de qualquer outro grau acadêmico, estando ciente de que a inveracidade da presente declaração poderá resultar na anulação da titulação pela Universidade, entre outras consequências legais.

Nathallya Agnes Manta e Silva

**PLANO DE FUNDO PARA O RELATO INTEGRADO:
O CASO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Profissional em Gestão de Organizações Públicas, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para a obtenção do título de **Mestre em Gestão de Organizações Públicas**.

Aprovada em 10 de fevereiro de 2023:

José Alexandre Magrini Pigatto, Dr. (UFSM)

Nelson Guilherme Machado Pinto, Dr. (UFSM)

Ivan Carlin Passos, Dr. (UFF)

Santa Maria, RS
2023

Dedico este trabalho a minha família que sempre estiveram ao meu lado, sempre concedendo muito amor, carinho e felicidade. Aos meus pais Leny e Sandoval pelas orações e amor incondicional. Ao meu marido Tiarlen que sempre me apoiou e esteve ao meu lado em todos os momentos. A minha amada filha Rebeca com seu amor e carinho. A minha irmã Ingrid com sua energia que contagia. Enfim, a essas pessoas que tanto amo e que sempre me apoiaram, ajudaram, proporcionaram todas as condições e que me fazem querer ser a melhor versão de mim.

Amo muito vocês!

Dedico, também, ao meu orientador Pigatto, sem ele este trabalho não seria possível.

AGRADECIMENTOS

Agradecimento, respeito e admiração a todas essas pessoas:

Primeiramente a Deus que me abençoou, concedeu força, sabedoria e inteligência, além de ter providenciado todas as coisas na minha vida.

A minha filha, Rebeca, por seu sorriso, carinho e energia diária, enchendo-me de alegria e carinho em todos os momentos.

A minha mãe, Leny, minha guerreira, que durante o mestrado mostrou o que é ser forte e persistente, e mesmo com problemas de saúde sempre concedeu muito amor, carinho e incentivo.

Ao meu marido, Tiarlen, meu companheiro nos muitos dias e noites de trabalho, seu suporte foi imprescindível durante o curso, sempre motivando, incentivando diariamente e auxiliando quando necessário.

A minha irmã, Ingrid, pelo sorriso, amor, torcida e energia contagiante.

Ao meu pai, Sandoval, pelas suas orações, torcida e carinho.

Ao meu orientador, professor Pigatto, por ser sempre solícito, paciente e presente na construção deste trabalho, sempre orientando e descrevendo todo o caminho para que esta pesquisa fosse realizada, exemplo de profissional.

Aos professores da banca examinadora pelas contribuições valiosas e incentivo.

Ao PPGOP por proporcionar um aprendizado de excelência.

A UFSM, instituição no qual tenho muito respeito e admiração, que concedeu ensino de qualidade.

Aos meus colegas do mestrado, por compartilharem as experiências do mestrado e pelas boas risadas.

Aos meus amigos do trabalho, Habib, Elói e Abrão, pela compreensão e incentivo.

Aos meus antigos chefes, Dr Celso e Dra Patrícia, que sempre apoiaram e concederam espaço na Justiça Militar da União para os estudos de casos.

A todos meus amigos, em especial a Marina, Renata e Adão, que me ofereceram palavras amigas e incentivadoras.

Por isso não tema, pois estou com você;
não tenha medo, pois sou o seu Deus. Eu
o fortalecerei e o ajudarei; Eu o segurarei
com a minha mão direita vitoriosa.

(Isaías 41:10)

RESUMO

PLANO DE FUNDO PARA O RELATO INTEGRADO: O CASO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA

AUTOR: Nathallya Agnes Manta e Silva
ORIENTADOR: José Alexandre Magrini Pigatto

As unidades prestadoras de contas da administração pública federal estão obrigadas desde o exercício de 2018 a enviar seus relatórios de gestão no formato de relato integrado (RI). O RI é uma forma contemporânea de comunicação com provedores de recursos e outros *stakeholders* que difere da tradicional resposta a comandos e exigências legais. O RI demanda a evidenciação da geração de valor e o relacionamento de diferentes formas de capital e de partes interessadas nos processos da organização. O objetivo da pesquisa foi aferir a convergência do relatório de gestão da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM) para a estrutura de relato integrado. Para tanto, uma análise de conteúdo qualitativo foi empregada com o processo de codificação de dados amparado por um índice de evidenciação do relato integrado (IERI). O índice foi composto por uma escala desenvolvida e aplicada em uma pesquisa internacional no setor privado e complementado em seus aspectos analíticos por indicadores de sustentabilidade da *Global Reporting Initiative*. A pesquisa concluiu que a convergência ao modelo do RI ainda é modesta na UFSM após quatro anos da sua recomendação pelo TCU e que para que ocorra de forma eficaz será necessário a mudança no sistema de planejamento com ênfase na geração de valor.

Palavras-chave: Relato Integrado. Relatório de Gestão. Sustentabilidade. Universidade Federal. Gestão Pública.

ABSTRACT

BACKGROUND FOR THE INTEGRATED REPORTING: THE CASE OF FEDERAL UNIVERSITY OF SANTA MARIA

AUTHOR: Nathallya Agnes Manta e Silva
ADVISOR: José Alexandre Magrini Pigatto

Since the 2018 fiscal year, Federal Public Administration units have been obliged to report their Management reports according to the Integrated Reporting format (IR). IR is a contemporary form of communication with resource providers and other stakeholders that differs from the traditional response to legal commands and requirements. IR requires the disclosure of value generation and the relationship of different forms of capital and stakeholders in the organization's processes. The objective of the research was to assess the convergence of the management report of the Federal University of Santa Maria (UFSM) to the integrated reporting structure. For that, a qualitative content analysis was used with the data coding process supported by an integrated report disclosure index (IERI). The index was composed of a scale developed and applied in an international survey in the private sector and complemented in its analytical aspects by sustainability indicators from the Global Reporting Initiative. The research concluded that the convergence to the IR model is still modest at UFSM after four years of its recommendation by the Court of Accounts and to make it effectively true, it will be necessary to change the University planning system with an emphasis on value generation.

Keywords: Integrated Reporting. Management Reporting. Sustainability. Federal University. Public Management.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

A4S	<i>Accounting for Sustainability</i>
CDP	<i>Carbon Disclosure Project</i>
CDSB	<i>Climate Disclosure Standards Board</i>
CERES	<i>Coalition for Environmentally Responsible Economies</i>
CF	Constituição Federal
CFO	<i>Chief Financial Officer</i>
CGU	Controladoria Geral da União
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
CSA	Contabilidade Social e Ambiental
CSC	Comunicação Social Corporativa
DN	Decisão Normativa
EPA	<i>U.S. Environmental Protection Agency</i>
EPRI	<i>Electric Power Research Institute</i>
e-SIC	Sistema Eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão
GRESB	<i>Global Real Estate Sustainability Benchmark</i>
GRI	<i>Global Reporting Initiative</i>
GSSB	<i>Global Sustainability Standards Board</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
ICAO	<i>International Civil Aviation Organization</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IIRC	<i>International Integrated Reporting Council</i>
IN	Instrução Normativa
IES	Instituições de Ensino Superior
IPIECA	<i>International Petroleum Industry Environmental Conservation Association</i>
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>
ISSB	<i>International Sustainability Standards Board</i>
ISO	<i>International Organization for Standardization</i>
KPI	<i>Key performance indicator</i>
MEC	Ministério da Educação
NPG	<i>New Public Governance</i>
NPM	<i>New Public Management</i>

OSHA	<i>U.S. Occupational Safety and Health Administration</i>
RG	Relatório de Gestão
RI	Relato Integrado
RSC	Responsabilidade Social Corporativa
SASB	<i>Sustainability Accounting Standards Board</i>
SEC	<i>Security Exchange Commission</i>
TCU	Tribunal de Contas da União
UF	Universidade Federal
UFSM	Universidade Federal de Santa Maria
UPC	Unidade Prestadora de Contas
VRF	<i>Value Reporting Foundation</i>
WHO	<i>World Health Organization</i>

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 PROBLEMÁTICA	15
1.2 OBJETIVOS	17
1.2.1 Objetivo geral	17
1.2.2 Objetivos específicos	17
1.3 JUSTIFICATIVA	17
1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO	19
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	20
2.1 O DEVER DE PRESTAR CONTAS	20
2.2 EVOLUÇÃO PARA O RELATO INTEGRADO	24
2.3 RELATÓRIO DE SUSTENTABILIDADE E RELATO INTEGRADO	30
2.4 RELATO INTEGRADO	32
2.4.1 Conceitos fundamentais	32
2.4.2 Os capitais	34
2.4.3 Princípios para a elaboração do RI	35
2.4.4 Elementos de conteúdo do RI	40
2.5 TEORIA INSTITUCIONAL, STAKEHOLDERS E LEGITIMIDADE	41
2.5.1 Teoria da Legitimidade	43
2.5.2 Teoria dos <i>Stakeholders</i>	44
3 METODOLOGIA	46
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	46
3.2 PESQUISA APLICADA	46
3.2.1 Índice de evidenciação	48
3.2.2 Sistema de codificação	50
3.2.3 Razões para o uso do GRI na elaboração do IERI	51
3.4 UNIDADE ANALISADA	52
4 RESULTADOS E DISCUSSÃO	54
4.1 ELEMENTOS DE CONTEÚDO	54
4.1.1 Visão geral organizacional e ambiente externo	56
4.1.2 Governança	59
4.1.3 Modelo de negócios	60

4.1.4 Riscos e oportunidades	61
4.1.5 Estratégia e alocação de recursos	62
4.1.6 Desempenho	62
4.1.7 Perspectiva	63
4.1.8 Base de preparação e apresentação	63
4.1.9 Orientação geral de relatórios	64
4.2 PRINCÍPIOS	64
4.2.1 Foco e orientação para o futuro	64
4.2.2 Conectividade da informação	65
4.2.3 Relações com partes interessadas	65
4.2.4 Materialidade	65
4.2.5 Concisão	65
4.2.6 Confiabilidade e completude	66
4.2.7 Coerência e comparabilidade	66
4.3 SÍNTESE DOS RESULTADOS	66
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	68
REFERÊNCIAS	70
APÊNDICE A – DETALHAMENTO DO IERI	79
APÊNDICE B – EVOLUÇÃO DOS ELEMENTOS DO RG DE 2014 A 2021	89
ANEXO A – NORMAS DA GRI	92
ANEXO B – OBJETIVOS DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL	93

1 INTRODUÇÃO

Esta pesquisa analisa o relatório de gestão de uma universidade brasileira e sua potencialidade (ou não) para uma convergência para um modelo de relato integrado (RI).

No Brasil um dos princípios que regem a Administração Pública é a publicidade, conforme previsto no artigo 37¹, caput, da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB), estando diretamente ligado ao dever de transparência. Nesse sentido, verifica-se que todos os atos administrativos devem ser públicos, sendo o sigilo uma exceção (MEIRELLES, 2008). O princípio da transparência busca aspecto social, tendo como parte interessada toda a sociedade, no qual possui o direito e dever de fiscalizar e controlar os atos administrativos, gerando uma maior *accountability*, assim, por meio da transparência a *accountability* é fortalecida com as divulgações das informações no que tange a gestão dos agentes públicos (SILVEIRA, 2021; OLIVEIRA; FLÔRES; PINTO, 2020). Por meio da prestação de contas, haveria um acompanhamento dos atos administrativos, auxiliando no controle de corrupção e a má administração das verbas públicas (FUKUYAMA, 2013). A publicidade da gestão pública, enquanto instrumento de prestação de contas dos recursos pertencentes à Administração Pública perpassa desde o cumprimento da Constituição Federal, como também ao compromisso de uma gestão responsável (ALVES, 2021).

Ainda, no âmbito Constitucional, verifica-se que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, cabe ao Congresso Nacional, com auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU) (arts. 70² e 71³, da CRFB). O TCU possui o dever constitucional de avaliar os resultados e gastos da Administração Pública, utilizando

¹Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:[...].

²Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigações de natureza pecuniária.

³Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete: [...]

mecanismos punitivos, corretivos, pedagógicos e acautelatórios (CABRAL, 2021). A referida corte instituiu o relatório de gestão (RG) como um dos instrumentos de prestação de contas anual dos órgãos e entidades da Administração Pública, sendo a peça central na fiscalização dos atos administrativos. Ao encontro das normas internacionais em relação a *accountability* o TCU adotou o RI desde as contas do exercício de 2018, adotando as diretrizes do *framework*, no qual são: abordagem estratégica, conectividade de informação, relações com partes interessadas, materialidade, concisão, confiabilidade e completude, coerência e comparabilidade e clareza (ALVES, 2021; CUNHA, 2021, IIRC, 2013).

O Relato Integrado (RI) é um documento que descreve informações financeiras e não financeiras, no qual possui uma preocupação com a responsabilidade social corporativa. Em outras palavras, tendo em vista as mudanças climáticas, as doenças/epidemia que surgem dentre outros problemas, a proteção ao meio ambiente tornou-se prioridade em diversos países, bem como, a preocupação com o desenvolvimento sustentável. O *International Integrated Reporting Council* (IIRC) aparece neste contexto de responsabilidade social corporativa a partir de uma aliança global entre reguladores, investidores, empresas, normatizadores, acadêmicos e profissionais de contabilidade, além de organizações não governamentais (ALVES, 2021; CABRAL, 2021; IIRC, 2013).

O próprio IIRC descreve o conceito de relato integrado (IIRC, 2013) como sendo “um documento conciso sobre como a estratégia, a governança, o desempenho e as perspectivas da organização, no contexto de seu ambiente externo, levam à geração de valor no curto, médio e longo prazo”. O RI possui características que podem alterar o pensamento dos atores corporativos, para melhor alinhar as bases de potencialização do lucro com o bem-estar da sociedade e do meio ambiente (ADAMS, 2015). O RI é um processo de divulgação clara e concisa de como os negócios usam ou afetam os seis capitais, ao longo do tempo (ZARO, 2015). Nas palavras de Da Cunha (2021), “a estrutura de relato integrado estimula a organização a ser capaz de explicar como gera valor público ao longo do tempo”. O relato integrado é uma comunicação coesa, que descreve como as empresas associam-se os seus recursos e o meio ambiente onde se encontram introduzidas (SILVA et al., 2019).

Nesse contexto, verificam-se ações globais, governamentais e não governamentais frente à Responsabilidade Social Corporativa (RSC), por meio de relatórios financeiros e não financeiros. A RSC é uma forma de a organização alcançar

a legitimidade perante as partes interessadas, através da comunicação, divulgando as ações realizadas para que seus *stakeholders* tomem conhecimento. (GONÇALVES et al., 2019). Dessa forma, as organizações assumem cada vez mais uma responsabilidade social e ambiental, visando um desenvolvimento sustentável, divulgando informações financeiras e não financeiras as partes interessadas por meio do relato integrado (RIBEIRO, 2020). O RI é uma revolução no mundo corporativo, tendo em vista que identifica aspectos não financeiros que auxiliam na criação de valor da instituição, com os aspectos financeiros e de sustentabilidade, exigindo que as empresas pensem de forma diferente acerca dos aspectos que fazem ou contribuem para uma organização ser bem-sucedida (SILVA et al., 2019).

1.1 PROBLEMÁTICA

Segundo Guthrie e Martin-Sardesai (2020), o relato integrado evoluiu no setor privado de um protótipo refinado de relatório de sustentabilidade passando para um documento com uma redação diferenciada, com estrutura mais compacta e com um conjunto maior de princípios de governança.

Nas últimas décadas, o setor público passou por mudanças em suas práticas de evidenciação influenciadas pelo movimento da *New Public Management* (PARKER, 2011; SIBONI; DEL SORDO; PAZZI, 2013) o qual tem como um de seus objetivos a melhoria da sua comunicação com os cidadãos e outras partes interessadas. Nesse contexto, as Instituições de Ensino Superior (IES) oferecem boas perspectivas para a adoção do RI (ROMONLINI; FISSI; GORI, 2015) em função da amplitude de suas interações com partes interessadas, da diversidade dos seus recursos e pelo seu impacto potencial na sociedade. Esses fatores constituem incentivos para adoção do relato integrado nas IES do setor público (GUTHRIE et al., 2015). Veltri e Silvestri (2015) destacam os principais desenvolvimentos, exemplos e perspectivas para o RI no setor público e apresentam formas de relatórios híbridos como meio para salvaguardar a responsabilidade e a transparência de suas entidades. Desta maneira, uma Instituição de Ensino Superior (IES) pode considerar o RI como um sistema de apoio à organização e operação funcional e integral de criação de valor para diferentes grupos de *stakeholders* (TIRON-TUDOR et al., 2020).

Infelizmente, apesar de sua diversidade e complexidade, as IES tendem a comunicar seus papéis e o valor por elas agregados às partes interessadas de modo

insuficiente. As IES nem sempre se destacaram em capturar e explicar sua complexidade, tampouco em contar suas histórias. Nesse sentido, as relações entre as IES e o ambiente em que atuam, bem como com seus *stakeholders*, deveriam ser ampliadas (RAMIREZ; TEJADA; MANZANEQUE, 2016). Para essas questões, o RI pode ser a resposta, pois tem o potencial para explicar o relacionamento das IES com a sociedade, o meio ambiente e demais partes interessadas. Esta pesquisa pretende responder ao apelo de Adams (2015) por um debate sobre a adoção de RI em IES, visto que poucos estudos foram realizados neste contexto até o momento seja no exterior (BRUSCA; LABRADOR; LARRAN, 2018; TIRON-TUDOR et al., 2020), ou no Brasil (MOURA, 2021).

Adams (2015), em seu artigo “*The International Integrated Reporting Council: A call to action*” descreve algumas discussões sobre relatórios, divulgações de sustentabilidade e relatórios integrados e sugere pesquisas adicionais, visando a evolução das ideias de relato integrado. Trata-se de um tema razoavelmente novo no Brasil, no qual o Tribunal de Contas da União, a partir de 2018, estabeleceu a elaboração do Relatório de Gestão na forma de RI para a prestação de contas, sem criar um modelo padrão, utilizando a metodologia desenvolvida pelo Conselho Internacional para Relato Integrado (DA CUNHA, 2021). O referido conselho é composto por órgãos reguladores, investidores, empresas, além de organizações não governamentais e profissionais da área de contabilidade, no qual visam criar um relatório único com informações financeiras e não financeiras para diversos públicos (CARDOSO et al., 2017).

Com base nas lacunas da literatura anteriormente mencionadas, a presente pesquisa tem como objetivo analisar a correspondência dos conceitos fundamentais de RI em uma instituição pública de ensino superior em um ambiente que é primariamente orientado à conformidade legal no quesito da transparência e evidenciação.

Para alcançar este objetivo, a presente pesquisa será desenvolvida na Universidade Federal de Santa Maria (UFSM) por meio da análise de conteúdo dos seus relatórios de gestão e demais evidências. A pesquisa pretende responder a seguinte pergunta: até que ponto a estrutura do RI e os conceitos de sustentabilidade da GRI fazem parte das evidenciações do relatório de gestão da UFSM?

1.2 OBJETIVOS

O objetivo da pesquisa foi definido para responder o problema da pesquisa, possuindo os seguintes objetivos:

1.2.1 Objetivo geral

O objetivo geral deste trabalho é aferir a convergência do relatório de gestão da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM) para a estrutura de relato integrado (RI).

1.2.2 Objetivos específicos

Com base no objetivo geral, foram delineados os seguintes objetivos específicos:

- a) Categorizar um conjunto de marcadores textuais e ou quantitativos a partir da associação entre uma escala validada componentes da estrutura de Rle, de indicadores das normas da GRI para a construção de índice de evidenciação de relato integrado.
- b) Contabilizar a frequência das categorias do índice proposto no relatório de gestão da UFSM de 2021.
- c) Realizar a análise dos conteúdos de transparência do relatório de gestão de 2021 da UFSM a partir do índice de evidenciação proposto.

1.3 JUSTIFICATIVA

No contexto da qualidade de vida humana contemporânea, o meio ambiente tornou-se um eixo de preocupação global e muitas são as propostas para a sua conservação. Nesse viés, Fiorillo (2019) descreve o meio ambiente como um aspecto importante na vida das pessoas, o qual merece tutela do Poder Público e da coletividade, consistindo num dever e não apenas em normas morais. Assim, o desenvolvimento sustentável deve conciliar a necessidade da preservação do meio ambiente e a necessidade de incentivo ao progresso socioeconômico. Portanto, cabe

à geração presente atender suas necessidades, mas sem afetar a capacidade de as gerações futuras atenderem igualmente às suas. Nesse contexto, as práticas humanas e seus efeitos sobre o ambiente natural no que se refere à conservação da vida e da biodiversidade precisam ser repensadas e novas formas de prestação de contas não apenas no aspecto financeiro, mas também multifatoriais são necessárias (SIRVINSKAS, 2018; TRENNEPOHL, 2018).

Nos últimos anos, tem havido uma mudança nas universidades em busca de maior competitividade e as questões de sustentabilidade fazem parte dessa transformação inserindo-se como valores dessas organizações (BRUSCA; LABRADOR; LARRAN, 2018).

As universidades desempenham um papel central no desenvolvimento sustentável. Elas promovem a educação para o desenvolvimento sustentável por meio de políticas ativas voltadas para esse objetivo. Nesse sentido, desde 2018, o Tribunal de Contas da União determinou que os relatórios de gestão dessas organizações migrassem para o modelo de relato integrado. O relato integrado surgiu recentemente como um novo desenvolvimento em relatórios de sustentabilidade que visa estabelecer as conexões e relações entre todos os fatores que afetam a capacidade de uma organização de criar valor ao longo do tempo (ADAMS, 2015). A ideia é que um relatório único integre os dados financeiros e não financeiros da organização, com o objetivo de ser útil a um amplo espectro de *stakeholders*. Embora a estrutura do *International Integrated Reporting Council* (IIRC, 2013) se refira principalmente às empresas, ela também pode ser uma referência para o setor de ensino superior e oferece uma boa oportunidade para incluir informações sobre sustentabilidade nas universidades.

A pesquisa sobre relato integrado em universidades federais no Brasil ainda é escassa, mas apresenta grande relevância, dada sua pertinência no âmbito da Administração Pública e seus principais desafios. Vale citar que a maioria das pesquisas envolvendo RI trata de entidades privadas, assim o foco desta pesquisa gira em torno do relato integrado no âmbito das Instituições de Ensino Superior. As Universidades Federais são criadas por lei, na forma de Autarquia Federal e possuem autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira previstas na Carta Magna de 1988. Logo, essas entidades podem construir modelos de prestação de contas com maior flexibilidade e inovação se comparadas aos órgãos da administração direta.

Além disso, outra motivação para se analisar a UFSM consiste no fato dela compor um dos maiores sistemas de produção de conhecimento, pesquisa científica e desenvolvimento tecnológico do sul do Brasil. Embora a UFSM gere valor para o município de Santa Maria e região, esse processo ainda não está mapeado e seus *stakeholders* não estão claramente definidos. Portanto, a avaliação do estado do relato integrado pode contribuir e acelerar esse processo.

1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

A presente pesquisa é estruturada em cinco capítulos, seguidos das referências bibliográficas, sendo o primeiro a introdução, no qual é contextualizado o tema da pesquisa, a problemática, os objetivos e a justificativa. Em seguida, no segundo capítulo, é apresentado o referencial teórico, que oferece suporte em relação ao tema proposto. No terceiro capítulo estão descritos os procedimentos metodológicos aplicados na presente pesquisa para atingir os objetivos propostos. No quarto capítulo encontram-se os resultados e discussão da pesquisa, e, enfim, o último capítulo traz as considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Antes do advento da evidenciação por meio do relato integrado, é possível que alguma forma de pensamento integrado já estivesse presente na cultura, leis, regulamentos ou práticas de gestão em diferentes jurisdições do setor público ao redor do mundo. No entanto, a transparência da gestão pública começou pela prestação de contas financeiras, no domínio de cada país e com o passar do tempo foi buscando a comparabilidade de suas informações por meio de uma convergência a padrões globais. Na sequência, primeiro as empresas e depois os governos ampliaram a transparência do impacto de suas ações sobre pessoas e demais recursos não financeiros. Nesse cenário surgiu a Contabilidade Social e Ambiental (CSA) que recentemente evoluiu para o conceito de pensamento holístico e integrativo materializado nas evidências por meio de relato integrado.

Este capítulo inicia com a questão do dever da administração pública em prestar contas. Na sequência, a evolução para o relato integrado é apresentada. Depois, estabelece-se uma comparação entre relatórios de sustentabilidade e relato integrado para, finalmente, descrever os componentes estruturais do RI. Por fim, apresenta-se as teorias institucional, dos *stakeholders* e da legitimidade como suporte ao problema de pesquisa.

2.1 O DEVER DE PRESTAR CONTAS

O conceito de transparência é complexo, pois pode ser entendido das mais diversas formas, no entanto, a maioria das definições destaca a necessidade de um governo aberto, no qual disponibiliza as informações sobre assuntos públicos a todas as pessoas, sendo considerada peça-chave da democracia (DA ROSA et al., 2021). A transparência, apesar de ser expressa como um dos princípios mencionados no artigo 37, caput, da Constituição da República Federativa do Brasil, é compreendida na doutrina que a descreve como um princípio explícito na Constituição da República Federativa do Brasil, sendo o pilar da Lei Federal nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, ou seja, a Lei de Acesso à Informação. Além disso, a transparência é considerada um dos alicerces do Estado democrático de direito, tendo em vista que os gestores públicos devem expor aos cidadãos como estão conduzindo os bens e interesses da sociedade (SANTOS; MOTA, 2020; VAZ et al., 2021). No entanto, a

Carta Maior estabeleceu o princípio da publicidade visando a transparência dos atos administrativos, além de garantir a todos os cidadãos o acesso à informação, por meio do qual toda pessoa pode solicitar e receber informações, só podendo ser restringido o acesso nos casos específicos (GUERRA; CARVALHO, 2019).

Deste modo, o princípio da transparência conecta-se diretamente ao princípio da publicidade, o qual exige ampla divulgação dos atos administrativos, salvo as hipóteses previstas em lei como a defesa da intimidade ou o interesse de segurança pública. Deste modo, todos os cidadãos podem acessar os atos dos gestores públicos e caso não seja concedido acesso às informações, a Constituição Federal descreve dois remédios para garantir tal acesso: o mandado de segurança⁴ e o *habeas data*⁵. Aquele visa proteger direito líquido e certo (como por exemplo, o acesso às informações), o está último assegura o conhecimento a informações, em órgão ou entidade, relativa a pessoa do impetrante (PIETRO, 2015). Vale citar que a transparência não surgiu com a Carta Magna de 1988, ela já era prevista antes da Constituição atual, podendo se destacar a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 que descreve normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços dos Entes Federativos; e o Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências (DA ROSA et al., 2021).

Nesse contexto, a evolução tecnológica verificada a partir do final dos anos de 1990 desencadeou no Brasil as primeiras iniciativas de transparência da gestão pública, sendo criada uma página denominada “Contas Públicas” que tinha por objetivo divulgar as prestações de contas públicas por meio de uma rede mundial de computadores, a *internet*, sendo posteriormente promulgada a Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009 e a Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 (OLIVEIRA; FLÔRES; PINTO, 2020).

⁴ Artigo 5º, inciso LXIX, da CRFB, “conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público”.

⁵ Artigo 5º, inciso LXXII, da CRFB, “conceder-se-á *habeas data*: a) para assegurar o conhecimento de informações relativas à pessoa do impetrante, constantes de registros ou bancos de dados de entidades governamentais ou de caráter público; b) para a retificação de dados, quando não se prefira fazê-lo por processo sigiloso, judicial ou administrativo”.

Mais adiante, um instrumento legal que se destacou em relação à transparência foi a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. A partir da LRF, o princípio da transparência foi incorporado de forma expressa como princípio de gestão, aparecendo com um subprincípio da responsabilidade fiscal, garantindo, deste modo, aos cidadãos, o direito de informações sobre as contas públicas (SILVEIRA, 2021).

De acordo com o princípio da transparência, o gestor deve expor os gastos públicos que teve na realização de sua gestão, devendo demonstrar o que fez com as verbas públicas, sendo um importante indicativo das políticas de gestão efetuadas pelos governos. Os gastos públicos são as despesas realizadas pela Administração Pública para custear as atividades correntes prestadas à sociedade ou para a realização de despesas de capital (MAIA et al., 2007). Vale citar que a preocupação com a transparência pública é um assunto de grande relevância internacional, que em 2010 foi publicada uma Lei Modelo Interamericana sobre Acesso a Informações Públicas, a qual descreve as diretrizes comuns à comunidade de membros da Organização dos Estados Americanos, de modo a guiar as normas, estabelecendo aparelhos essenciais ao cumprimento, monitoramento e eficácia na direção de acesso à informações (VERDUM et al., 2021).

Um dos focos da Lei de Responsabilidade Fiscal é a transparência. Assim sendo, o artigo 48⁶, caput, descreve instrumentos de transparência que são os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal e as versões simplificadas desses documentos. Portanto, a LRF descreve a transparência de forma mais ampla que a publicidade, tendo em vista que as informações prestadas pelo gestor devem ser compreensíveis para todos os cidadãos. Ademais, o princípio da transparência e publicidade, que estão conectados, são preceitos constitucionais e legais, no qual os gestores públicos devem obedecê-los, demonstrando de forma compulsória, os gastos públicos (SILVEIRA, 2021).

⁶Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos [...].

Embora a transparência e a publicidade estejam diretamente ligadas, as informações devem observar e dispor de dados qualitativos, no qual devem demonstrar o desempenho, projetos e ações da administração pública para a sociedade, sendo um instrumento importante para garantir a efetividade da *accountability* (VAZ et al., 2021; OLIVEIRA; FLÔRES; PINTO, 2020).

O instituto da prestação de contas teve sua origem a partir das ciências contábeis, como forma de registrar os lançamentos de débito ou crédito referentes a operações comerciais e financeiras, progrediu com as ciências econômicas, de um simples registro de transações financeiras para o registro do planejamento e execução orçamentária (TCU, 2018). Prestar contas sempre trouxe a conotação de dar informação sobre pessoa ou coisa, incluindo valores, pela qual se é responsável – trata-se da obrigação social e pública em prestar informações (TCU, 2018).

Anualmente o Tribunal de Contas da União (TCU) exige a prestação de contas das unidades da Administração Pública Federal sob sua jurisdição. Essas prestações de contas ficam disponibilizadas no portal do TCU para acesso de qualquer interessado. De acordo com a Instrução Normativa do TCU nº 84 (TCU, 2020) o processo de prestação de contas compreende:

1. Informações sobre:
 - a) Objetivos, metas e indicadores de desempenho, bem como, resultados alcançados, sua vinculação aos objetivos estratégicos da unidade prestadora de contas (UPC) e, se for o caso ao Plano Plurianual (PPA), planos nacionais e setoriais de governo;
 - b) O valor público em termos de produtos e resultados gerados, preservados ou entregues;
 - c) Principais ações de supervisão, controle e de correição adotadas;
 - d) Estrutura organizacional, competências, legislação aplicável, principais cargos e seus ocupantes;
 - e) Programas, projetos, ações, obras e atividades com indicação da unidade responsável, principais metas e resultados;
 - f) Repasses ou transferências de recursos financeiros;
 - g) Execução orçamentária detalhada;
 - h) Licitações realizadas e em andamento;

- i) Remuneração e subsídio recebido por ocupante de cargo;
 - j) Contato da autoridade de monitoramento;
2. Demonstrações contábeis exigidas pelas normas aplicáveis à UPC;
 3. O relatório de gestão apresentado na forma de relato integrado;
 4. O rol de responsáveis.

2.2 A EVOLUÇÃO PARA O RELATO INTEGRADO

Nesta seção é demonstrada a busca por padrões de evidenciação não financeira por diferentes atores até a sua consolidação recente em um único órgão internacional onde o relato integrado tem papel central.

A primeira forma de evidenciação de informações corporativas, que também é compulsória, diz respeito às prestações de contas financeiras. No setor público o orçamento tradicionalmente é apresentado sob critérios próximos ao de entradas e saídas de caixa. Saliterer, Sicilia e Steccolini (2018) observaram que os processos orçamentários dos governos na Europa evoluíram do quanto se deve gastar e em quê, limitando esses gastos às receitas disponíveis para outros papéis e funções. De acordo com essas autoras, o orçamento tornou-se um instrumento político essencial, uma ferramenta de estímulo à economia e à sociedade, um dispositivo de governança e gestão, bem como, um meio de responsabilização. Essa multiplicidade de funções gerou uma variedade de processos e de relatórios orçamentários e contábeis cada vez mais complexos. Ao longo dessa evolução o paradigma da eficiência sob o *slogan* de se fazer “mais com menos” foi incorporada na agenda gerencial de governos visando a melhoria da qualidade dos serviços públicos. Essa tem sido uma tendência internacional (ARNABOLDI; LAPSLEY; STECCOLINI, 2015). A crise financeira de 2008 pressionou governos a fazer o melhor uso dos recursos consumidos nos serviços públicos. Instituições multilaterais como a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e Banco Mundial passaram a se interessar mais na promoção de sistemas orçamentários e de desempenho (PERRIN, 2002). No entanto, abordagens simplistas para a gestão de desempenho na complexidade do setor público continuam sendo desafiadoras.

Tanto o movimento da *New Public Management* (NPM), quanto a ideologia neoliberal exerceram influência sobre a transparência das informações. (BARBY et

al., 2021). Ter Bogt e Scapens (2012) explicam que a abertura e a transparência são características essenciais da NPM e que sistemas de mensuração de desempenho objetivos e com maior clareza e certeza são apresentados como uma evolução do movimento. Entretanto, a transparência no setor público tem sido verificada no campo dos relatórios financeiros, por meio de uma evidenciação sobre estoques de bens e de dívidas ao lado da tradicional informação sobre fluxos fiscais e orçamentários mensurados por critérios próximos ao regime de caixa. O movimento global de padronização das regras contábeis foi liderado pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) que desenvolveu as Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS), as quais foram prontamente adotadas nas organizações do setor público da Austrália, Canadá e União Européia (GUTHRIE; MARTIN-SARDESAI, 2020).

No caso da América Latina, o Brasil se destaca pela sua convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPSAS) (BRUSCA; GÓMEZ-VILLEGAS; MONTESINOS, 2016). Essas demonstrações e relatórios contábil-financeiros produzidos com base no regime de competência contêm uma amplitude maior de informações quando comparado com sistemas mais primitivos mensurados por critérios de entradas e saídas monetárias do caixa da organização (GUTHRIE; MARTIN-SARDESAI, 2020). No entanto, existem críticas à NPM e sua perspectiva neoliberal, pois ela transformaria a racionalidade política e a concepção do Estado segundo uma racionalidade que incorpora técnicas de mensuração como o regime de competência e normas internacionais de contabilidade e relatórios financeiros. Tal racionalidade reduziria a autonomia e legitimidade do Estado (BRUSCA; GÓMEZ-VILLEGAS; MONTESINOS, 2016).

No Brasil, o modelo básico dos relatórios orçamentários e contábeis do setor público segue a orientação da Lei nº 4.320 de 1964. Essa lei foi atualizada pelas portarias dos Ministérios do Planejamento, Fazenda e agora Economia, bem como, os atos normativos da Secretaria do Tesouro Nacional concatenados com as resoluções do Conselho Federal de Contabilidade. As referidas atualizações tiveram dois objetivos, primeiro, organizar as contas públicas para melhor controle fiscal e, segundo, convergir prestações de contas financeiras de jurisdições brasileiras às IPSAS. Assim, o volume de informações disponibilizadas de modo compulsório se expandiu e continua a crescer à medida que novos requisitos surgem por força legal ou por pressões externas (GOMES; PIGATTO, 2014).

A análise das reformas contábeis e dos relatórios financeiros do setor público tem sido, portanto, um assunto de interesse recorrente de pesquisa (PONTOPPIDAN; SONNERFELDT, 2020). Kuroki, Hirose e Motokawa (2018) analisaram o modelo de estrutura conceitual IPSAS indicando que a profissão contábil exerce pressão na promoção da padronização das suas práticas. Por outro lado, os órgãos governamentais tendem a apoiar sistemas de contabilidade que estejam alinhados a princípios convencionais de responsabilização (VIVIAN; MAROUN, 2018).

As críticas à NPM impuseram mudanças na sua agenda e, desse modo, surgiu a *New Public Governance* (NPG). A NPG representa uma evolução pela inclusão das necessidades dos cidadãos e de suas pautas na administração política e governança do setor público garantindo-lhes maior transparência e flexibilidade (PONTOPPIDAN; SONNERFELDT, 2020). Brown, Ellwood e Conrath-Hargreaves (2018) apontaram uma percepção de que as pesquisas acadêmicas sobre contabilidade no setor público se concentravam majoritariamente na aplicação do regime de competência e que isso sub-representaria o valor e a contribuição do setor público para diferentes *stakeholders*. Esses autores alertam para a necessidade de uma complementação por meio do desenvolvimento ou incorporação de outros tipos de regras e de relatórios que evidenciam os benefícios sociais e o valor gerado pelos governos.

Essa lacuna engloba certamente as evidências das informações sociais e ambientais e se encaixa nos propósitos do movimento NPG. Embora novas formas de relatórios não financeiros, como, por exemplo, os de sustentabilidade, apresentem maior poder informativo em comparação aos relatórios financeiros convencionais, aqueles, por si só, não são capazes de satisfazer as necessidades de diferentes grupos de *stakeholders* (KATSIKAS; MANES-ROSSI; ORELLI, 2017). Tal acréscimo de informação diz respeito ao desempenho social, ambiental e físico. Todavia, de acordo com esses autores, a evidenciação ideal das responsabilidades do setor público deveria reportar as estratégias e planos futuros, alianças e parcerias, atividades de rede, mecanismos de governança em vigor, todos eles combinados com as formas de engajamento dos cidadãos.

Aparentemente, a contabilidade social e ambiental (CSA) ajuda a preencher essa lacuna, porque ela é um processo de contabilização dos efeitos sociais e ambientais das ações das organizações para determinados grupos de partes interessadas dentro da sociedade e para a sociedade em geral (GUTHRIE; MARTIN-SARDESAI, 2020). A CSA cobre um amplo espectro de temas que pode ser dividido

em campos mais restritos. Por apresentar uma abordagem holística da sustentabilidade sob as perspectivas econômica, social e ambiental. Por exemplo, a norma ISO 26000 de 2010 oferece sete áreas para a análise da CSA: governança organizacional, direitos humanos, práticas trabalhistas, meio-ambiente, práticas legais de operação, questões relativas ao consumidor e envolvimento comunitário e desenvolvimento (INTERNATIONAL ORGANIZATION FOR STANDARDIZATION, 2010). A contabilidade financeira convencional, com foco nos aspectos econômicos e financeiros, fornece uma imagem reduzida da interação entre a sociedade e as organizações. Deste modo, o tema da contabilidade fica restrito, não alcançado todos os seus potenciais *stakeholders*.

A CSA, por sua vez, aponta para o fato de que as organizações influenciam seu ambiente externo (às vezes positivamente e em outras, negativamente) por meio de suas ações e que devem, portanto, contabilizar esses efeitos como parte de suas rotinas e relatórios (GUTHRIE; PARKER, 1989). A CSA pode fornecer relatórios alternativos frente às demandas externas e, ao mesmo tempo, ser orientada à controladoria, tendo como objetivo apoiar e facilitar a realização dos diferentes objetivos organizacionais (FARNETI; GUTHRIE, 2009). A CSA providencia o relato da atividade organizacional com destaque para o comportamento socialmente apropriado e determinação dos destinatários da responsabilidade e desempenho social e ambiental da organização de modo a legitimar sua ação. As formas modernas de CSA geraram grande interesse pela primeira vez na década de 1970. Seus conceitos receberam a atenção de órgãos de contabilidade profissionais e acadêmicos (por exemplo, da *American Accounting Association* e do *American Institute of Certified Public Accountants*).

Nesse contexto, o fator desencadeador para a evidenciação corporativa voluntária sobre sustentabilidade é atribuído ao derramamento de óleo pelo navio petroleiro Exxon Valdez no Alasca, em 24 de março de 1989. Uma coalizão de fundos de investimento socialmente responsáveis e grupos ambientais passaram a exigir maior divulgação dos riscos ambientais corporativos. Por sua vez, também em 1989, um grupo de profissionais da área de investimento social formou a chamada Coalizão para Economias Ambientalmente Responsáveis (CERES). A CERES lançou um conjunto de dez princípios, denominados “Princípios Valdez” que englobam desde conceitos ambientais gerais até divulgações específicas (RUPLEY; BROWN; MARSHALL, 2017). Desse modo, a partir da década de 1990, a consciência e o

interesse sobre as dimensões social, ecológica e ambiental vêm aumentando no campo da contabilidade, consolidando a ideia de uma contabilidade social e ambiental.

Em 1997, a CERES lançou a *Global Reporting Initiative* (GRI) para integrar e unificar os padrões de relatórios econômicos, de governança e de responsabilidade social corporativa do mercado global em uma única estrutura de relatórios de sustentabilidade. Em 2002, a CERES revisou seus padrões, alinhando-os aos principais acordos internacionais de sustentabilidade incluindo definições e indicadores cada vez mais específicos com ênfase em verificação e garantias (*assurance*).

A criação do GRI deve-se à demanda externa de informações sobre seu desempenho e impacto ambiental, social e econômico; à inconsistência e falta de comparabilidade dos seus relatórios ao longo do tempo e em relação a outras empresas, bem como, pela diversidade internacional de estruturas e diretrizes para evidenciação de informações de sustentabilidade (ZARO, 2015). Desse modo, o ativismo dos investidores institucionais começou a se concentrar nas resoluções dos acionistas, geralmente co-patrocinadas por várias empresas de gestão de ativos, exigindo que as corporações, incluindo grandes multinacionais como Microsoft, IBM e Pepsi, apresentassem relatórios de acordo com as diretrizes da GRI (RUPLEY; BROWN; MARSHALL, 2017).

O Príncipe de Gales, hoje Rei Charles III, criou o *Accounting for Sustainability* (A4S) em 2004 com três objetivos principais: inspirar lideranças financeiras a adotar modelos de negócio sustentáveis e resilientes; transformar o processo de tomada de decisões financeiras permitindo uma abordagem integrativa que reflita os riscos e oportunidades dos temas sociais e ambientais e; empreender ações nas finanças globais e na comunidade contábil. Para alcançar esses objetivos o A4S trabalhou em conjunto com redes, como por exemplo, a rede de liderança com diferentes *Chief Financial Officers* (CFO), de proprietários de ativos, de comitês de normatização contábil (A4S, 2021).

A busca por uma estrutura global para a regulação da contabilidade para a sustentabilidade deu origem ao *International Integrated Reporting Council* (IIRC) que foi formado a partir da união de esforços do projeto do Príncipe de Gales para a Sustentabilidade (A4S) e da *Global Reporting Initiative* (GRI). Esse conselho teve por objetivo criar uma estrutura que reunisse informações financeiras, ambientais, sociais

e de governança em um formato claro, conciso, consistente e comparável – em síntese, em um formato “integrado” (KASSAI; CARVALHO, 2013).

Quase que paralelamente, o *Sustainability Accounting Standards Board* (SASB) foi criado nos Estados Unidos com a missão de fornecer orientação às empresas de diferentes setores registradas na *Securities Exchange Commission* (SEC) sobre a evidenciação de sustentabilidade por meio de relatórios. Uma das características diferenciais do SASB além do fato de ele ser restrito aos Estados Unidos e às empresas que lá emitiam suas ações é que ele reconheceu que uma orientação genérica não serviria para todos os 79 setores por ele cobertos. Por essa razão, o SASB desenvolveu orientação sobre riscos e oportunidades de modo setorial. Como a SEC exigia que as empresas divulgassem os riscos materiais relacionados às informações financeiras, o SASB identificou uma gama mais ampla de questões de “sustentabilidade” que representassem riscos financeiros em potencial e que só pudessem ser compreendidas por meio da análise de informações não financeiras (SASB, 2021).

Em outra iniciativa surgiu o *Climate Disclosure Standards Board* (CDSB) durante uma reunião do Fórum Econômico Mundial em Davos, Suíça, em 2007. O CDSB foi um consórcio internacional de empresas e ONGs ambientais com o propósito de criar uma estrutura geralmente aceita para geração de relatórios corporativos de riscos climáticos.

Em 2013, a IIRC lançou uma minuta sobre o Relato Integrado. Mais de 100 empresas em todo o mundo haviam se candidatado para participar do projeto piloto de teste da estrutura conceitual (KASSAI; CARVALHO, 2013). Passados mais de 10 anos, cerca de 2.500 empresas em 75 países prepararam alguma forma de relato integrado. O IIRC previu que o RI representaria o futuro dos relatórios corporativos e que se tornaria o padrão dos relatórios corporativos (FOUNDATION, 2021). A estrutura de RI se sustenta na crença de que o valor de uma organização é determinado a partir de um conjunto de fatores. Alguns desses fatores são financeiros e são evidenciados nas demonstrações contábeis, enquanto que outros, como o capital intelectual, os riscos ambientais e a segurança energética, não o são.

Finalmente, em 21 de junho de 2021 o IIRC e o SASB anunciaram sua fusão dando origem à *Value Reporting Foundation* (VRF). Essa iniciativa materializou a convergência dos padrões de contabilidade da sustentabilidade com a estrutura de relato integrado. Ao formular métricas contábeis para seus tópicos de divulgação, o

SASB considerou o corpo existente de padrões de relatório e prescreve a utilização de métricas existentes sempre que possível. Os padrões SASB referenciam métricas já em uso pela indústria, de mais de 200 entidades, como *World Health Organization* (WHO), *Carbon Disclosure Project* (CDP), *U.S. Environmental Protection Agency* (EPA), *U.S. Occupational Safety and Health Administration* (OSHA) e organizações associativas de diferentes indústrias, tais como *International Civil Aviation Organization* (ICAO), *International Petroleum Industry Environmental Conservation Association* (IPIECA), *Electric Power Research Institute* (EPRI) e *Global Real Estate Sustainability Benchmark* (GRESB). A consequência do alinhamento dos padrões SASB com os padrões de relatórios existentes seria uma economia de custos adicionais e maior comparabilidade internacional (A4S, 2021).

Porém, em 3 de novembro de 2021, durante a COP 26, os *IFRS Foundation Trustees* formaram o *International Sustainability Standards Board* (ISSB) por meio da fusão da VRF com o *Climate Disclosure Standards Board* (CSDB). Essa conjugação de iniciativas deu mais coesão às iniciativas globais de exigência de relatórios com foco em múltiplos *stakeholders* e manteve o RI como uma das estruturas com potencial de adoção para evidenciação da sustentabilidade e geração de valor.

2.3 RELATÓRIOS DE SUSTENTABILIDADE E RELATO INTEGRADO

De um modo geral, os relatórios de sustentabilidade atendem a um espectro amplo de *stakeholders* e comunicam os impactos organizacionais na economia, no meio ambiente e na sociedade. Assim, algumas informações normalmente encontradas em um relatório de sustentabilidade podem muito bem migrar para o relatório integrado, mas apenas na medida em que se relacionam materialmente com a criação de valor ao longo do tempo.

Como vimos na seção anterior, o GRI é uma das principais entidades globais responsáveis pela estrutura dos relatórios de sustentabilidade. Sua atuação fornece subsídios para a transparência organizacional por meio de diretrizes e promove o estabelecimento de princípios e indicadores para que as organizações possam medir e evidenciar os desempenhos econômico, ambiental e social (SILVA; SANTOS; SANTOS, 2019). Ainda forma parceria estratégica global com algumas organizações, tais como, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente, e com o Pacto Global das Nações Unidas.

A GRI refere-se a uma organização que produz normas amplamente utilizadas no relatório de sustentabilidade que permitem às empresas medir e entender seus impactos mais críticos no meio ambiente, na sociedade e na economia (SILVA et al., 2019).

As normas GRI visam um relato de sustentabilidade, contendo normas universais e específicas, sendo utilizadas pelas organizações nos relatos de seus impactos econômicos, ambientais e sociais, além de suas contribuições na busca do desenvolvimento sustentável. Os princípios encontrados no relato buscam garantir qualidade no relato de sustentabilidade, possuindo princípios para definição do conteúdo do relatório (inclusão dos *stakeholders*; contexto da sustentabilidade; materialidade; completude) e princípios para definição da qualidade do relatório (exatidão; equilíbrio; clareza; comparabilidade; confiabilidade; tempestividade) (GRI 101). Em 2020 foi publicado pelo *Global Sustainability Standards Board* (GSSB) um Glossário das Normas GRI para relato de sustentabilidade. A relação dessas normas encontra-se no Anexo A.

Outra estrutura de relevância para a construção de relatórios de sustentabilidade são os dezessete objetivos de desenvolvimento sustentável (ODS), também conhecidos como Agenda 2030 (Anexo B). Os ODS foram criados pela Organização das Nações Unidas (ONU) em continuidade à Declaração do Milênio de 2000, que guia os governantes e gestores para um mundo mais sustentável e inclusivo (CUNHA, 2021).

Por fim, uma base de preparação de relatórios de sustentabilidade menos comum é a norma ISO 26000 que foi desenvolvida por meio de um processo *multi-stakeholder*, envolvendo especialistas de mais de 90 países e 40 organizações internacionais, visando contribuir para o desenvolvimento sustentável. A ISO oferece diretrizes sobre os princípios relacionados à responsabilidade social e o engajamento dos *stakeholders*, os temas centrais e problemas relacionados à responsabilidade social, e, também, sobre os modos de integrar o comportamento socialmente responsável na organização, além de expor temas centrais e questões de responsabilidade social (ISO, 2010).

Quadro 1 – Diferenças entre o RI e relatórios de sustentabilidade

	Relato Integrado	Relatório de Sustentabilidade
Objetivo	Explicar aos provedores de capital financeiro como o valor é criado ao longo do tempo	Comunicar os impactos, estratégias e metas sociais e ambientais mais amplos da entidade.
Audiência	Provedores de capital e outras partes interessadas na capacidade da organização criar valor	Multi-stakeholder
Escopo	Visão organizacional e ambiente externo Governança Modelo de negócios Riscos e oportunidades Estratégia e alocação de recursos Desempenho Perspectiva Bases de preparação e apresentação	Impactos significativos nas seguintes áreas de desempenho: Econômica Ambiental Social, inclusive práticas trabalhistas, direitos humanos e influências sociais mais amplas Governança

Fonte: Integrated Reporting (2023).

Como o Quadro 1 demonstra, a principal diferença dos relatórios de sustentabilidade em relação ao relato integrado e que eles não têm como usuário principal o provedor de capital e não enfatizam a geração de valor na sua estruturação. Essas características distintivas do RI serão abordadas na seção seguinte.

2.4 RELATO INTEGRADO

2.4.1 Conceitos fundamentais

A proposta do relato integrado visa possibilitar uma visão mais coesa e eficiente no processo de relatos corporativos, dispondo de uma melhor qualidade nas informações. O RI deveria evidenciar a transformação e destinação de diferentes capitais da instituição de maneira clara. Assim, diferente de outros relatórios, o RI ajuda a mapear a busca de valor no curto, médio e longo prazo (IIRC, 2013).

O relato integrado se diferencia de um relatório de sustentabilidade, a partir do seu público alvo e seu objetivo. Os relatórios de sustentabilidade miram um público-alvo mais amplo do que o relato integrado, que se concentra, principalmente, nos provedores do capital financeiro. Se, por um lado, um relatório de sustentabilidade enfoca os impactos no ambiente, na sociedade e na economia, por outro, o relato

integrado aborda os efeitos dos capitais sobre a criação de valor ao longo do tempo (SOSA, 2017).

A estrutura de relato integrado adota três “dimensões” principais para orientar as organizações na elaboração de relatórios integrados, que visam, sempre que possível, substituir relatórios anuais, de sustentabilidade e quaisquer outros relatórios corporativos publicamente disponíveis para *stakeholders* não reguladores, e esses aspectos regem o contexto do relatório integrado (IIRC, 2013). A primeira dimensão é composta por seis “capitais”, a segunda é de nove “elementos de conteúdo” e a terceira é de sete “princípios orientadores”.

O RI é diferente das demonstrações financeiras e relatórios de RSC de várias maneiras. Em vez de relatórios de RSC isolados, o RI integra aspectos financeiros, econômicos, de governança e sociais de uma empresa. O RI tem foco em múltiplos *stakeholders* e fornece mais relatórios sobre as perspectivas futuras da empresa, com discussão estratégica conectando o passado ao futuro. Além da entrada e saída de recursos financeiros, o RI considera os recursos, incluindo objetos manufaturados disponíveis para a produção de bens ou prestação de serviços (por exemplo, infraestrutura), capital humano (por exemplo, habilidades e experiências dos funcionários), capital intelectual (por exemplo, intangíveis proporcionando vantagens competitivas), capital natural (por exemplo, água, terra, ecossistemas) e capital social (por exemplo, relacionamentos importantes, fidelidade do cliente, fornecedores e parceiros) (RUPLEY; BROWN; MARSHALL, 2017).

De acordo com Almeida et al. (2013) existe uma dúvida semântica recorrente nas discussões sobre comunicação corporativa em função da emergência do relato integrado. Para esclarecer, esses autores informam que se a rotina de comunicação for de fato alterada isso impactará o seu processo de relato mas, se houver alteração apenas no instrumento ter-se-á meramente mais um relatório a ser apresentado.

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

Segundo o IIRC (2013), o RI deve ser redigido de modo conciso, discorrendo sobre “como a estratégia, a governança, o desempenho e as perspectivas de uma

organização, no contexto de seu ambiente externo, levam à geração de valor em curto, médio e longo prazo”.

A aderência das organizações às evidenciações compulsórias como, por exemplo, apresentação do relatório da administração, de gestão ou mesmo, o cumprimento de legislações de transparência pode ser efetuado com base na estrutura de RI, tornando tais evidenciações compulsórias parte do RI (IIRC, 2013).

2.4.2 Os capitais

No jargão do Relato Integrado, os capitais são fatores de valor que aumentam, diminuem ou se transformam por meio de atividades e produtos da organização. Além do capital financeiro, a estrutura conceitual traz conceitos de capital manufaturado, intelectual, humano, social e de relacionamento e natural (IIRC, 2013).

Os capitais referem-se aos recursos e relacionamentos usados e impactados pelas organizações. De acordo com a estrutura de RI, os Capitais representam estoques de valor usados como insumos pelas organizações e também estoques de valor produzidos pelas organizações por meio de seus modelos de negócios. Diferentes organizações podem colocar ênfases distintas na evidenciação de cada um dos seis capitais com base na natureza e necessidades do setor onde operam. Assim a comparabilidade de divulgações dos seis capitais entre organizações de setores diferentes pode ser problemática.

A taxonomia de seis capitais é referenciada pelo IIRC para que as organizações observem e enquadrem os principais insumos dos quais dependem ou que impactam de forma ampla. Contudo nem todos os capitais são igualmente relevantes para todas as organizações (ALMEIDA et al., 2013) e podem ser classificados como financeiro, manufaturado, intelectual, humano, social e de relacionamento e natural embora organizações que elaboram um relatório integrado não sejam obrigadas a adotar esta classificação ou a estruturar seus relatórios conforme os tipos de capital (IIRC, 2013).

O capital financeiro é o conjunto de recursos que está disponível a uma organização para ser utilizado na produção de bens ou na prestação de serviços o é obtido por meio de financiamentos, tais como dívidas, ações ou subvenções, ou gerado por meio de investimentos (IIRC, 2013).

O capital manufaturado são os objetos físicos manufaturados (diferentes de objetos físicos naturais) disponíveis a uma organização para uso na produção de bens

ou na prestação de serviços, incluindo prédios, equipamentos e infraestrutura. O capital manufaturado é, muitas vezes, gerado por outras organizações, mas inclui ativos fabricados pela organização relatora para venda, ou quando retidos, para uso próprio (IIRC, 2013).

Capital humano são as competências, habilidades e experiência das pessoas e suas motivações para inovar, incluindo: o seu alinhamento e apoio à estrutura de governança, ao gerenciamento de riscos e aos valores éticos e capacidade de entender, desenvolver e implementar a estratégia de uma organização, a lealdade e motivação para melhorar processos, bens e serviços, incluindo a capacidade de liderar, gerenciar e colaborar (IIRC, 2013).

Capital social e de relacionamento são as instituições e os relacionamentos dentro e entre comunidades, grupos de partes interessadas e outras redes, e a capacidade de compartilhar informações para melhorar o bem-estar individual e coletivo. O capital social e de relacionamento abrange os padrões compartilhados, bem como valores e comportamentos comuns ou relacionamentos com as principais partes interessadas e a confiança e compromisso que uma organização (IIRC, 2013).

O capital intelectual é composto pelos intangíveis organizacionais baseados em conhecimento, entre eles a propriedade intelectual, tais como patentes, direitos autorais, *software*, direitos e licenças; o capital organizacional, tais como conhecimento tácito, sistemas, procedimentos e protocolos (IIRC, 2013).

Capital natural é representado por todos os recursos ambientais renováveis e não renováveis e processos ambientais que fornecem bens ou serviços que apoiem a prosperidade passada, presente e futura de uma organização tais como, água, terra, minerais e florestas, a biodiversidade e a qualidade do ecossistema (IIRC, 2013).

Nesse contexto, verifica-se que os capitais são fatores de valor no qual aumentam, diminuem ou alteram através das atividades e produtos da instituição, não permanecendo fixo ao longo do tempo (IIRC, 2013).

2.4.3 Princípios para elaboração do RI

Sete princípios orientadores foram desenvolvidos para apoiar as práticas de RI das organizações com o propósito de garantir a sua qualidade e obter transparência e comparabilidade entre diferentes organizações (LIU; JUBB; ABHAYAWANSA, 2018). Richard Howitt (2017) defende que os princípios orientadores sustentam a

introdução e elaboração do relato integrado, norteando o conteúdo e a forma de apresentação das informações. Assim, os princípios orientadores constituem a base para a elaboração de um RI, sendo peças fundamentais na sua produção. Os princípios orientadores são foco estratégico e orientação para o futuro; conectividade da informação; relações com partes interessadas; materialidade; concisão; confiabilidade e completude; e, por fim, coerência e comparabilidade (IIRC, 2013).

O primeiro princípio, foco e orientação para o futuro, significa que o RI deve estrategicamente gerar valor em curto, médio e longo prazo, descrevendo sobre a utilização e os impactos das seis capitais. Em outras palavras, o RI deve adotar um foco estratégico e uma orientação para o futuro, incluindo a clara articulação sobre como a disponibilidade, qualidade e acessibilidade contínuas de capitais significativos contribuem para a capacidade de uma organização de alcançar seus objetivos estratégicos no futuro e de gerar valor (IIRC, 2013).

O segundo princípio é o da conectividade da informação, tendo em vista que o RI deve se inter-relacionar com os fatores que atingem a capacidade da instituição de gerar valor a longo prazo. O RI conecta os elementos de conteúdo numa imagem completa que reflete as interações dinâmicas e sistêmicas das atividades da organização como um todo (IIRC, 2013). Por exemplo, o RI relaciona os tópicos de conteúdo para mostrar a íntegra das interações dinâmicas e sistêmicas das atividades da organização em conjunto. Ainda pode ser uma análise da alocação atual de recursos e de como a organização combina recursos ou faz investimentos adicionais para alcançar o desempenho almejado ou também, a apresentação de informações sobre como a estratégia da organização está adaptada quando, por exemplo, são identificados novos riscos e oportunidades, ou o desempenho passado não ocorreu conforme o planejado.

A conectividade deve vincular a estratégia e o modelo de negócios da organização com as mudanças em seu ambiente externo, tais como aumentos ou reduções no ritmo das mudanças tecnológicas, expectativas da sociedade e escassez de recursos na medida em que seus limites são alcançados.

Uma análise feita pela organização de suas atividades passadas e presentes pode oferecer informações úteis para avaliar a razoabilidade do que foi relatado sobre o período em questão. A explicação do período do passado ao presente pode ser útil também para a análise das capacidades existentes e a qualidade da administração. A inclusão de indicadores chave de desempenho, conhecidos pelo seu acrônimo em

inglês *Key Performance Indicators* (KPI), como parte de uma explicação descritiva pode ser uma maneira eficaz de conectar informações quantitativas e qualitativas (IIRC, 2013).

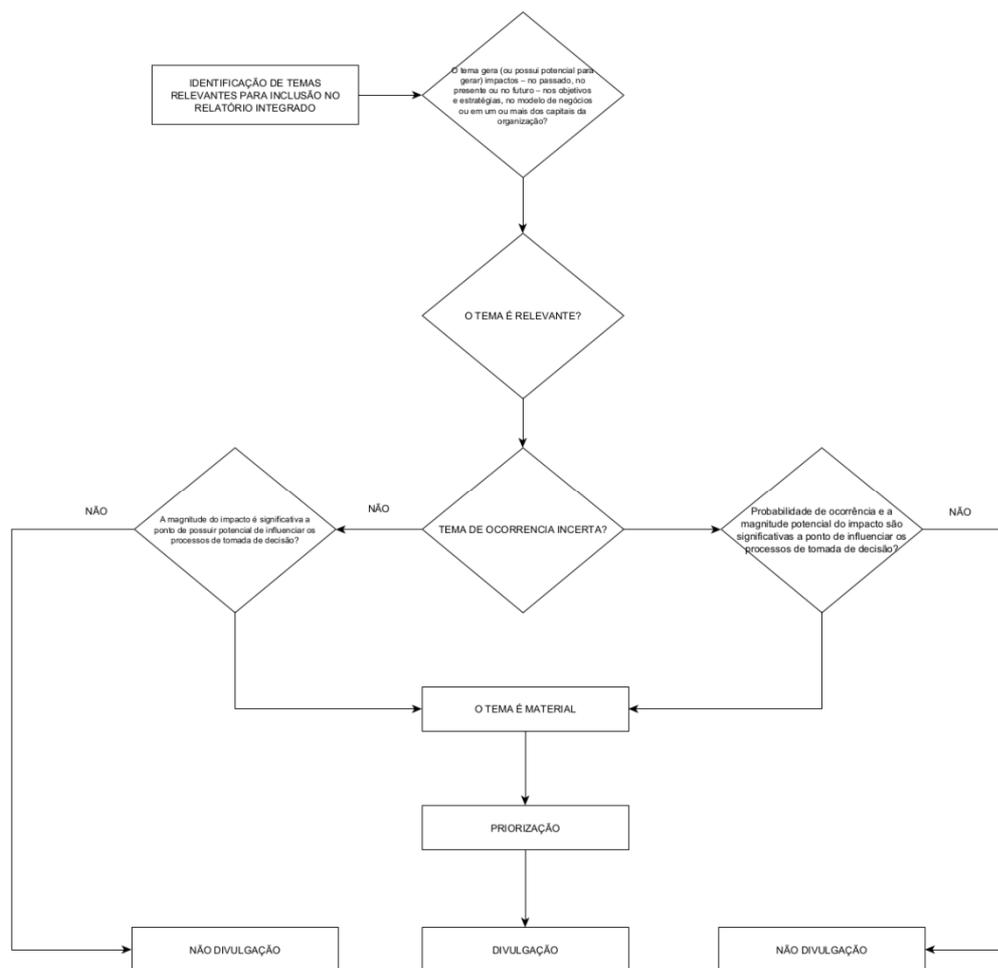
A conectividade abrange as interdependências e *trade offs* entre os capitais e as mudanças na disponibilidade, na qualidade e na acessibilidade deles afetam a capacidade de uma organização de gerar valor. Por exemplo, as informações financeiras podem apresentar as seguintes implicações: o crescimento de receita ou de participação esperados (“projetados”) em decorrência das políticas de pesquisa e desenvolvimento / *know how* ou investimento em capital humano adotadas. A redução de custos ou novas oportunidades de negócios em políticas ambientais, eficiência energética, cooperação com comunidades locais ou tecnologias para lidar com temas sociais ou as receitas e o crescimento dos lucros em consequência de relações de longo prazo com clientes, da satisfação de clientes ou a reputação (IIRC, 2013).

O terceiro princípio trata das relações com partes interessadas, tendo em vista que um relatório integrado deve conceder uma visão da natureza e da qualidade das relações que a instituição mantém com seus principais *stakeholders*. O valor não é gerado somente por ou dentro da organização, e sim por meio das relações com outras partes interessadas. No entanto, o relatório integrado não necessariamente deve satisfazer as necessidades de informação de todas as partes interessadas (IIRC, 2013).

As partes interessadas ou *stakeholders* fornecem visões úteis sobre temas econômicos, ambientais e sociais que afetam a capacidade da organização de gerar valor. Com isso a organização pode entender como as partes interessadas percebem valor; identificar tendências que, de forma geral, ainda não tenham atraído a atenção, mas cuja relevância seja crescente; identificar temas relevantes, incluindo riscos e oportunidades; desenvolver e avaliar estratégias; gerenciar riscos; implementar atividades, incluindo respostas estratégicas e prestação de contas dos temas materiais (IIRC, 2013).

O quarto princípio é o da materialidade e deve ser aplicado à luz da capacidade de uma organização de gerar valor em curto, médio e longo prazo. Temas relevantes são, portanto, aqueles que afetam ou podem afetar a capacidade de uma organização de gerar valor, sendo determinados ao se considerar seu efeito sobre estratégia, governança, desempenho ou perspectivas da organização (IIRC, 2013).

Figura 1 – Fluxograma para determinação da materialidade no RI



Fonte: IIRC (2013).

O processo de materialidade deve indicar os aspectos críticos para os quais a organização deverá apresentar uma análise consistente da sua importância, as ações e o desempenho relacionados, a contextualização sobre os riscos e oportunidades que o tema oferece ao negócio e sua estratégia para curto, médio e longo prazos (ALMEIDA et al., 2013).

A definição da materialidade envolve três etapas: a) identificação dos temas relevantes; b) avaliação da capacidade de influência desses assuntos na tomada de decisão; c) priorização dos assuntos identificados. Por se tratar de fatores diretamente associados à capacidade de geração de valor em longo prazo pela empresa, também devem permear a elaboração da materialidade: riscos e oportunidades, resultados favoráveis e desfavoráveis, influências no desempenho financeiro, operacional, social e ambiental, gestão de riscos e relacionamento com *stakeholders*, entre outros aspectos (ALMEIDA et al., 2013).

Uma vez identificado o grupo de temas importantes, eles são priorizados com base na sua magnitude. Esse processo ajuda a hierarquizar os temas mais importantes e determinar como eles são relatados. Contudo, pode ocorrer de que nem todos os temas relevantes sejam considerados materiais. Assim, para ser incluído em um relatório integrado, um tema também precisa ser suficientemente importante no que diz respeito a seu efeito conhecido ou potencial sobre a geração de valor. Esse aspecto envolve a avaliação da magnitude do efeito do tema, incerteza e probabilidade de ocorrência. A magnitude é avaliada quando o efeito do tema sobre a estratégia, a governança, o desempenho e as perspectivas da organização têm o potencial de influenciar, de forma expressiva, a geração de valor ao longo do tempo. Essa avaliação exige um julgamento por parte dos preparadores do RI e depende da natureza do tema em questão.

O quinto princípio é a concisão. Um RI deve ser conciso e não deve ser extenso. O sexto princípio orientador é a confiabilidade e completude. O relato integrado deve tratar de todos os temas importantes, de maneira equilibrada e sem erros materiais (IIRC, 2013).

Por fim, o sétimo e último princípio é a coerência e comparabilidade. De acordo com esse princípio, o relato integrado deve ser apresentado de forma coerente ao longo do tempo, permitindo confrontações com RIs de outras instituições (IIRC, 2013).

O conceito de valor tradicionalmente se associa à ideia de retorno financeiro. No entanto, o desempenho econômico depende de uma série de interações entre diferentes tipos de capital, bem como, os riscos e oportunidades traduzidos em perdas e ganhos, além dos relacionamentos e atividades da organização.

Segundo (ALMEIDA et al., 2013) um relato integrado deveria evidenciar o valor agregado a partir de diferentes perspectivas de diferentes *stakeholders*. Nesse sentido, o retorno financeiro deve ser apresentado em conjunto com os efeitos sobre os demais capitais da organização. O valor agregado, portanto, decorre da ação organizacional com efeitos de aumento, redução ou transformação de e entre capitais com a geração de retornos financeiros que impactam diferentes *stakeholders* em momentos distintos.

2.4.4 Elementos de conteúdo do RI

Os elementos de conteúdo apresentam um guia para as informações incluídas nos relatórios integrados e estão vinculados entre si. A estrutura do RI do IIRC destaca nove elementos de conteúdo que são: visão geral organizacional e ambiente externo, governança, modelo de negócios, riscos e oportunidades, estratégia e alocação de recursos, desempenho, perspectiva, base de preparação e apresentação e orientação geral para relatórios (IIRC, 2013a, p. 13). As organizações deveriam utilizar esses elementos de conteúdo apresentando as suas conexões para explicar como criam valor. Ao fazer isso, o modelo de negócios é visto como o núcleo da organização e é considerado o primeiro e mais significativo elemento na avaliação de como uma organização conta sua história de criação de valor (LIU; JUBB; ABHAYAWANSA, 2018).

Cada um dos elementos trata de perguntas que devem ser respondidas (IIRC, 2013) no relato integrado da organização:

A visão geral organizacional e ambiente externo devem responder o que é a organização, o que faz e quais são as circunstâncias em que atua. Em relação a Governança, deve ser respondida a forma que a estrutura de governança da organização apoia sua capacidade de gerar valor em curto, médio e longo prazo?

Vale citar que, de acordo com IIRC (2013) os responsáveis pela governança da organização devem providenciar uma declaração com:

- o reconhecimento de sua responsabilidade por assegurar a integridade do relatório integrado;
- o reconhecimento de terem aplicado o pensamento coletivo na preparação e na apresentação do relatório integrado;
- sua opinião ou conclusão quanto ao fato apresentação do relatório integrado estar de acordo com a estrutura conceitual ou, se ele não contiver tal declaração, deve explicar:
 - o papel desempenhado pelos responsáveis pela governança na preparação e na apresentação do relatório integrado;
 - as medidas que estão sendo tomadas para incluir tal declaração em relatórios futuros;

- o o prazo para fazê-lo, que não deverá ultrapassar o terceiro relatório integrado da organização que faça referência a estrutura de RI.

O terceiro elemento deve responder qual é o modelo de negócios da organização. O modelo de negócios da organização diz respeito aos processos que utilizam diversos capitais como *inputs* e, por meio de suas atividades os convertem em produtos, serviços, subprodutos e resíduos. As atividades e os produtos da organização geram efeitos sobre os capitais. A capacidade do modelo de negócios de se adaptar às mudanças, por exemplo, na disponibilidade, qualidade e acessibilidade dos *inputs* pode afetar a viabilidade da organização no longo prazo (IIRC, 2013).

O elemento dos riscos e oportunidades deve dizer quais são os riscos e oportunidades específicos que afetam a capacidade da organização de gerar valor no curto, médio e longo prazo, e como a organização lida com eles? Em relação ao quinto elemento, estratégia e alocação de recursos, a questão gira em torno da posição na qual a organização objetiva estar e as formas para chegar até lá (IIRC, 2013).

O sexto elemento é o desempenho, que deve responder a seguinte pergunta: 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 (IIRC, 2013)? O elemento da perspectiva descreve como pergunta 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 (IIRC, 2013). Por fim, o último elemento é a base para apresentação, que deve responder como a organização determina os temas a serem incluídos no relatório integrado e como estes temas são quantificados ou avaliados (IIRC, 2013).

2.5 TEORIA INSTITUCIONAL, *STAKEHOLDERS* E LEGITIMIDADE

A Teoria Institucional compreende um conjunto de construtos teóricos advindos da economia, da sociologia e da ciência política (FREZATTI et al., 2009). O conceito de instituição tem um nível de abstração alto, e ao longo do tempo foram criadas várias teorias para explicar as instituições. A teoria institucional é apontada como uma das linhas teóricas que tendem a explicar o desenvolvimento da sociedade enquanto organização (CARVALHO et al., 2002). Dentre as teorias estão as denominadas de

nova economia institucional, nova sociologia institucional e velha economia institucional.

A velha economia institucional parte de uma rejeição do núcleo econômico neoclássico, na vertente econômica (CARVALHO; VIEIRA, 2002). Busca explicar o comportamento de agentes econômicos a partir de regras, rotinas e instituições (ALMEIDA; CALLADO, 2017), estudando a legalidade das estruturas e as formas peculiares de gestão (CARVALHO; VIEIRA, 2002).

A nova economia institucional foi criada para expressar um conjunto de conceitos que expandiram o horizonte da teoria neoclássica acerca dos fenômenos econômicos, especialmente ao pensamento microeconômico, em 1975, por Williamson (ROCHA; ÁVILA, 2015). O emprego da economia institucional para se entender o papel das instituições ganhou força a partir dos trabalhos de North. No texto *Institutions*, de Douglass North, o autor atinge seu objetivo, ao se descolar da história, para enunciar um modelo do desenvolvimento econômico (GALA, 2020). Conforme destaca Gala (2020), alguns pontos da teoria formulada por North, como a incerteza, possibilitam que as transações econômicas entre pessoas ocorram. Outro aspecto é o custo de transação que é subdividido em dois, custos de mensuração e de *enforcement*. Aquele pautado na impossibilidade do conhecimento da qualidade do produto de forma *ex ante* pelo agente comprador em uma transação, e por sua vez, custo de *enforcement* referem-se à incerteza que os agentes têm sobre a propriedade do bem a ser trocado e nesse contexto surge as instituições (GALA, 2020).

A nova economia institucional defende que as instituições trazem três importantes contribuições para que o mercado funcione, reduzem os custos de transação, protegem os direitos de propriedade e balizam o ambiente de competição, ao impor regras. Assim, essa teoria se ocupa das estruturas utilizadas para transações, partindo de suposições de racionalidade limitada e oportunismo, para explicar com as transações são organizadas e porque as firmas têm estruturas hierárquicas (ALMEIDA; CALLADO, 2017).

Por sua vez, a nova sociologia institucional teoriza como as instituições influenciam as organizações, sobre como as instituições moldam a padronização das organizações e conduzem a homogeneidade nos campos organizacionais (SCAPENS; VAROUTSA, 2010). Essa homogeneidade é captada como isomorfismo, que pode ser competitivo ou institucional. A homogeneidade ligada ao isomorfismo competitivo supõe uma racionalidade sistêmica que enfatiza a competição no

mercado, a mudança de nichos e medidas de adequação (ALMEIDA; CALLADO, 2017).

2.5.1 Teoria da legitimidade

No contexto da nova sociologia institucional, encontra-se a teoria da legitimidade. Guthrie e Parker (1989) defendem o uso da teoria da legitimidade como plano de fundo para explicar evidenciações voluntárias sobre os impactos ambientais e sociais. De acordo com essa teoria, a evidenciação de um determinado tipo de informação faz com que seus *stakeholders* se sintam mais seguros quanto ao desempenho do negócio, o que é expresso tanto em termos financeiros, como em termos não financeiros. A teoria da legitimidade defende que as organizações procuram operar de acordo com os padrões e as leis de sua sociedade.

O termo “legitimidade” poderia ser definido como “uma percepção generalizada ou suposição de que as ações de uma entidade são desejáveis, adequadas ou apropriadas dentro de algum sistema socialmente construído de normas, valores, crenças e definições” (SUCHMAN, 1995). Portanto, pode haver uma lacuna de legitimidade se o desempenho das organizações não está alinhado às expectativas das partes interessadas. Nesse sentido, Patten (1992) explica que uma das hipóteses para o aumento da evidenciação social em relatórios anuais ocorre como uma tentativa de recuperação da legitimidade. Esse autor cita o acidente de derramamento de óleo pelo navio Exxon Valdez e concluiu que o aumento na evidenciação ambiental na indústria de petróleo representa uma evidência de suporte à teoria da legitimidade.

Tradicionalmente, um dos principais *stakeholders* das universidades é a entidade que lhe transfere recursos financeiros. Contudo, existe um aumento da influência das agências de acreditação sobre as universidades. Essas agências se equiparam aos intermediários dos mercados financeiros. A função dos intermediários seria de sinalização, fornecendo informações sobre instituições de ensino para a sociedade em geral (DOBIJA; GÓRSKA; PIKOS, 2019). Nesse sentido, mudanças nas expectativas das Instituições de Ensino Superior (IES) podem ocorrer a partir do desalinhamento e conflito entre os objetivos de várias partes interessadas.

A nova teoria institucional sustenta que pressões externas estimulam as organizações a projetar e desenvolver sistemas de mensuração de desempenho. Tais arranjos levam em conta uma ampla avaliação dos constituintes externos relevantes

(HYBELS, 1995). Universidades desenvolvem ou modificam seus sistemas de mensuração de desempenhos em resposta às demandas de poderosos *stakeholders*, tais como as agências de acreditação (DOBIJA; GÓRSKA; PIKOS, 2019). No contexto universitário do Brasil, exemplos de acreditação são o Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior (SINAES) e os indicadores de gestão aferidos pelo Tribunal de Contas da União juntamente com a Controladoria Geral da União e Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação a partir de 2002 (RODRIGUES SANTOS et al., 2017).

2.5.2 Teoria dos *Stakeholders*

O termo *stakeholder*, apesar de parecer ser um termo novo, alguns autores descrevem que ele surgiu nos anos 60, sendo utilizado em um memorando interno do *Stanford Research Institute* (MITCHELL et al., 1997). Na década de 1980, o termo *stakeholders* foi definido pelo filósofo norte-americano Robert Edward Freeman, o qual ele classificou como sendo os grupos ou indivíduos que podem afetar ou são afetados pelas ações de uma empresa ou organização (HANASHIRO et al., 2008; HEINZEN et al., 2013).

Tendo em vista a importância dos *stakeholders*, este termo tornou-se foco de estudos, pesquisas e discussões, nascendo, assim, a teoria dos *stakeholders* que, ao ser traduzida, refere-se à teoria das partes interessadas (MITCHELL et al., 1997). Destarte, a gestão de *stakeholders* tem sido uma estratégia adotada pelas organizações para aumentar seu desempenho.

Mesmo que não exista um consenso em relação ao conceito de *stakeholders*, pode-se considerar como sendo os indivíduos que atingem as atividades da organização, ao mesmo tempo que são atingidos, são todas as pessoas envolvidas em um processo, que podem influenciar ou são influenciados por esse processo ou atividade. Assim, pode-se definir os *stakeholders* como sendo qualquer parte interessada no processo, sendo fundamental que a organização conheça seus *stakeholders* para que tenha sucesso (HARRISON, 2005; HANASHIRO et al., 2008; LADEIRA, 2009).

Nos ensinamentos de Phillips, Freeman e Wicks (2003) a teoria das partes interessadas é distinta tendo em vista que descreve a moral e os valores da gestão das organizações, indo além do que maximizar os lucros dos acionistas, focando na

atenção e nos interesses de todos os envolvidos. Assim, os autores descrevem a teoria dos *stakeholders* como uma teoria de gestão organizacional e ética. Donaldson e Preston (2010) descrevem que a teoria dos *stakeholders* é mais abrangente, indo além da observação descritiva de que as organizações envolvem os *stakeholders*, ainda, conforme os autores, esta teoria se justifica na medida em que corresponde a três dimensões: descritiva, instrumental e normativa.

Harrison (2005) descreve que a teoria dos *stakeholders* envolve as pessoas interessadas, seja grupo ou indivíduos, que de alguma forma afetam e são afetados pela organização, ou seja, podem ser os clientes, colaboradores, acionistas, fornecedores, distribuidores, imprensa, governo, comunidade, entre outros. Hanashiro, Teixeira e Zaccarelli (2008) entende que as partes interessadas são indivíduos ou grupos que possuem algum tipo de influência na empresa, sendo capaz de afetar os objetivos desta. Para Ladeira (2009) os *stakeholders* são todos aqueles envolvidos em um processo, citando, por exemplo, clientes, colaboradores, investidores, fornecedores e comunidade. Assim, pode-se definir os *stakeholders* como sendo qualquer parte interessada no processo. Nesse contexto, uma organização precisa conhecer seus *stakeholders* para que tenha sucesso.

O GRI define *stakeholders* como organizações ou indivíduos que podem ser significativamente afetados pelas atividades, por produtos e serviços da organização relatora ou cujas ações podem afetar a capacidade da organização de implementar suas estratégias e atingir seus objetivos. A definição do GRI inclui, mas não se limita a organizações ou indivíduos cujos direitos perante a lei ou convenções internacionais lhes confirmam legitimidade de reivindicação junto à organização (GRI 101).

Portanto, a definição de quem são os *stakeholders* da organização no relato integrado é fundamental para as definições de materialidade, desenho do modelo de negócios e dos fluxos de criação de valor.

3 METODOLOGIA

Esta pesquisa pressupõe que o relato integrado (RI) não seja exatamente um novo tipo de evidenciação, mas sim uma síntese reformulada de componentes de relatórios já existentes. A ideia aqui é utilizar um índice de evidenciação para realizar uma análise de conteúdo e dimensionar a extensão pela qual as informações do relatório de gestão de 2021 da UFSM convergiram para o modelo de RI preconizado pelo IIRC e ISSB.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

No que diz respeito à abordagem do problema, a pesquisa é qualitativa. Por sua vez, a pesquisa é descritiva porque detalha, de modo sistemático, o conteúdo de transparência da UFSM. A pesquisa descritiva apresenta as características de determinada população ou fenômeno e pode estabelecer correlações entre as variáveis e definir sua natureza (VERGARA, 2011).

Nesse sentido, esta dissertação caracteriza-se como um estudo de caso descritivo que investiga a oferta de conteúdos convergentes aos elementos, princípios e capitais do RI na UFSM no ano de 2021 (YIN, 2001).

3.2 PESQUISA APLICADA

Na presente pesquisa utilizou-se o método hipotético-dedutivo, partindo de um problema, ao qual se oferece uma espécie de solução provisória, passando-se depois a criticar a solução, com vista à eliminação do erro (MARCONI; LAKATOS, 2017). Especificamente, a dedução consiste na análise de conteúdo a partir de categorias pré-estabelecidas para confirmar em maior ou menor grau, o alinhamento com um modelo de relato integrado.

O método de pesquisa adotado neste estudo é a análise de conteúdo. Como o foco do estudo é avaliar até que ponto o relatório de gestão da UFSM está alinhado com a estrutura de RI, o conteúdo analisado neste estudo são as informações que uma organização deve divulgar em relação aos capitais, princípios orientadores e elementos de conteúdo descritos na estrutura RI. A Seção 3.2.1 explica o índice de evidenciação para classificar e categorizar as informações relevantes divulgadas pela

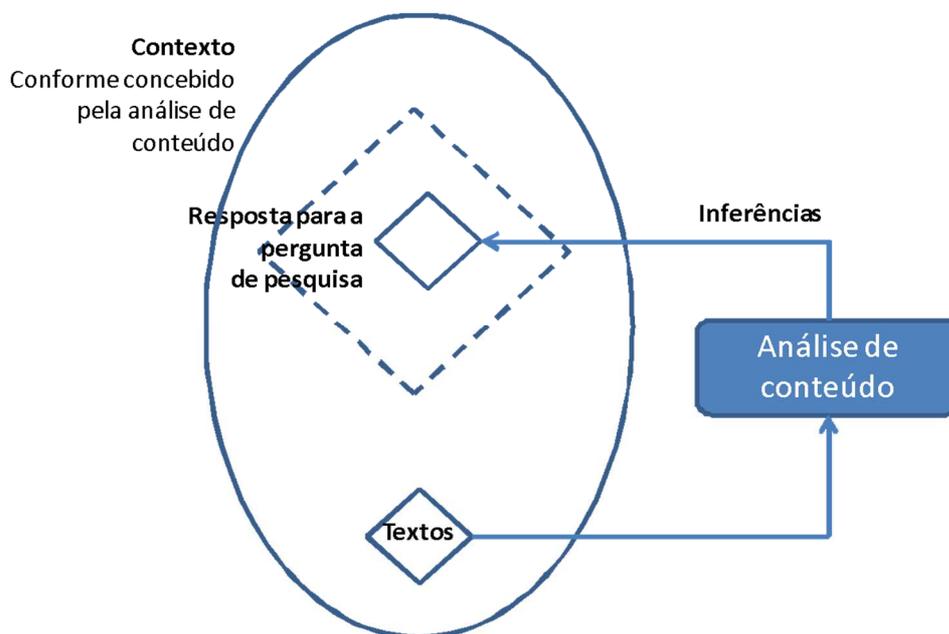
universidade. A Seção 3.2.2 descreve como o conteúdo codificado foi medido para gerar a pontuação de divulgação do RI da UFSM. Por fim, a seção 3.2.3 explica as razões para o uso da base GRI no índice.

Segundo Bardin (2016), três polos cronológicos compreendem a análise de conteúdo:

- 1) pré-análise;
- 2) exploração do material; e
- 3) tratamento dos resultados, a inferência e a interpretação.

Para Krippendorff (2004), os componentes de uma análise de conteúdo servem como instruções para a sua replicação e cada componente apresenta um estudo descritivo e operacional.

Figura 2 – Análise de conteúdo: respondendo questões relativas ao contexto dos textos



Fonte: Krippendorff (2004).

A definição de unidades analíticas permite a construção de esquemas de unificação de dados e de confiabilidade. Os outros componentes da análise de conteúdo seriam a amostragem, a codificação, a redução dos dados para uma representação que seja gerenciável, a inferência abduativa do fenômeno contextual e a narrativa final (KRIPPENDORFF, 2004).

A redução dos dados serve para a representação mais eficiente pelo analista, especialmente em situações com um elevado número de unidades analíticas, como é o caso desta pesquisa.

De acordo com Krippendorff (2004) a inferência abdutiva a partir de textos move a análise para fora dos dados e faz uma ponte entre a descrição deles e o que eles significam, provocam ou causam. Essa inferência deve estar lastreada por evidências, no caso, construtos analíticos que se apoiem naquilo que se conhece sobre o contexto do problema de pesquisa. A narrativa por sua vez deve tornar os resultados da pesquisa compreensíveis a outras pessoas.

De modo sucinto, o método aplicado proposto para a análise de conteúdos subdivide-se em três etapas: (1) leitura ativa do conteúdo do relatório de gestão da UFSM de 2021, (2) enquadramento dos conteúdos e mensuração categorizada dos conteúdos de transparência da UFSM e, (3) caracterização final do relatório de gestão.

3.2.1 Índice de evidenciação

Neste trabalho, um índice de evidenciação foi estabelecido por meio de categorias analíticas. Esse índice serviu não apenas como instrumento de codificação, como também ajudou na redução e inferência dos dados. Um índice de evidenciação pode ser descrito como um instrumento de pesquisa composto por uma série de itens pré-selecionados para medir o nível de divulgação em um determinado contexto (LIU; JUBB; ABHAYAWANSA, 2018).

Índices de evidenciação têm sido empregados para medir a extensão, mas não necessariamente a qualidade, da divulgação (TIRON-TUDOR et al., 2020). Esses índices estabelecem fundamentos para delinear *benchmarks* para cada grupo ou tipo de entidades permitindo teorizar níveis diferentes ou intermediários de proximidade entre os conjuntos de relatórios atuais de acordo com sua especificidade (PINA; TORRES, 2003).

O índice de evidenciação do relato integrado (IERI) aplicado nesta dissertação foi adaptado do modelo desenvolvido por Liu, Jubb e Abhayawansa (2018) e complementado com os indicadores das normas GRI. Esse índice se destina a medir o nível de evidenciação no relatório de gestão da UFSM de 2021 de cada um dos capitais, elementos de conteúdo e princípios orientadores da estrutura de RI.

O GRI como estrutura de codificação subsidiária fornece uma lista de indicadores para medir desempenhos em aspectos econômicos, ambientais e sociais da organização. Alguns dos itens e medidas de divulgação encontrados no GRI (Anexo A) podem ser prontamente mapeados como subcategorias de capitais, elementos de conteúdo ou princípios orientadores, enquanto outros foram ignorados ou modificados para atender aos requisitos da pesquisa. Deste modo, aproveitou-se a codificação empregada no trabalho de Liu, Jubb e Abhayawansa (2018) e, de modo complementar, a base GRI para a codificação de segundo nível em diante. Essa codificação analítica foi empregada cuidadosamente como requisitos de informação, resultando em 231 itens de evidenciação.

Algumas etapas se seguiram no desenvolvimento de itens de evidenciação (ou seja, itens pré-definidos que potencialmente poderiam ser divulgados) para serem incluídos no IERI. Primeiro, os capitais, elementos de conteúdo e princípios orientadores foram divididos em subcategorias de primeiro, segundo, terceiro, quarto e quinto nível. Em seguida, as subcategorias foram operacionalizadas na análise de conteúdo ao longo dos itens de evidenciação do relatório de gestão da UFSM. A primeira camada de codificação do RI é composta por 22 itens sendo seis categorias de capitais, nove categorias de elementos de conteúdo e a seis categorias de princípios orientadores. O número total de subcategorias de segundo nível é 111. A estrutura de RI, não estipula evidências específicas além da categoria aqui descrita como de primeiro nível. Deste modo, para não se adotar uma abordagem de categorização de dados do IERI a partir do zero foram escolhidas as normas GRI de 2013 para o desenvolvimento de subcategorias do segundo até o quinto nível de itens de evidenciação.

Devido à sua extensão, os itens de evidenciação do IERI estão elencados no Apêndice 1. Cada um dos 22 itens iniciais do IERI está dividido em categorias analíticas que nada mais são do que marcadores. Esses marcadores são definidos nesta metodologia como itens-chave pré definidos e utilizados para rotular a existência (ou não) de conteúdos previstos (GUTHRIE; ABEYSEKERA, 2006).

A Tabela 1 apresenta em suas colunas as categorias de detalhamento da evidenciação do primeiro ao quinto nível que compõem o IERI. Alguns itens apresentam mais itens de detalhamento do que outros. Por exemplo, o capital humano apresenta cinco níveis de detalhamento que podem chegar a 47 evidências.

Tabela 1 –Composição do IERI

Tópicos	1º Nível	2º Nível	3º Nível	4º Nível	5º Nível	TOTAL
Capitais						
Capital financeiro	1	4	0	0	0	5
Capital manufaturado	1	4	0	0	0	5
Capital intelectual	1	2	13	0	0	16
Capital humano	1	7	27	7	5	47
Capital social e de relacionamento	1	16	3	0	0	20
Capital natural	1	8	19	0	0	28
	6	41	62	7	5	121
Elementos						
Visão geral organizacional e ambiente externo	1	14	0	0	0	15
Governança	1	7	0	0	0	8
Modelo de negócios	1	10	0	0	0	11
Riscos e oportunidades	1	4	0	0	0	5
Estratégia e alocação de recursos	1	4	0	0	0	5
Desempenho	1	6	0	0	0	7
Perspectiva	1	4	16	0	0	21
Base de preparação e apresentação	1	3	0	0	0	4
Orientação geral de relatórios	1	4	0	0	0	5
	9	56	16	0	0	81
Princípios						
Foco estratégico e orientação para o futuro	1	3	0	0	0	4
Conectividade de informações	1	1	0	0	0	2
Relacionamento com as partes interessadas	1	3	8	0	0	12
Materialidade	1	2	0	0	0	3
Concisão	1	1	0	0	0	2
Confiabilidade e integridade	1	2	0	0	0	3
Consistência e comparabilidade	1	2	0	0	0	3
	7	14	8	0	0	29
	22	111	86	7	5	231

Fonte: elaborado pela autora (2023).

Por sua vez, as linhas da Tabela 1 trazem os três eixos de conteúdo do RI e se subdividem em 22 evidenciações possíveis de primeiro nível. Cada uma dessas evidenciações pode ser desdobrada em aspectos mais específicos, de modo que, uma convergência total aos itens capturados na composição do IERI resultaria em 231 itens divulgados.

3.2.2 Sistema de codificação

Utiliza-se no instrumento de pesquisa um sistema de codificação binária, onde a pontuação “1” significa a existência de um dos marcadores dentro do relatório de gestão e, em caso contrário, uma pontuação “0” (zero). O IERI baseia-se nos componentes de um RI e serve de base para identificar a extensão do conjunto de dados para a realização do processo de síntese narrativa.

3.2.3 Razões para o uso das normas GRI na elaboração do IERI

As normas GRI são uma estrutura de divulgação amplamente utilizada na prática de relatórios de sustentabilidade das organizações, bem como em pesquisas existentes (PRADO-LORENZO et al., 2009). Muitas organizações adotam as normas GRI no processo de elaboração de seus relatórios de sustentabilidade devido ao crescente reconhecimento dessas normas.

Em segundo lugar, Eccles e Armbrester (2011) afirmaram que cerca de 160 empresas que introduziram seus relatórios integrados em 2010 eram usuários do aplicativo das Normas GRI. Por sua vez, Adams (2015) argumentou que relatórios de sustentabilidade consolidados desempenham um papel essencial na transição para o RI nas organizações. Além disso, segundo a GRI (2013), alguns praticantes de RI consideram as normas GRI como um “roteiro”, “linha de base” ou “ponto de referência” em sua jornada de RI. Além disso, as normas GRI não se limitam apenas à divulgação de indicadores de informações ambientais e sociais, mas também se estendem às áreas de governança e processos das organizações. Por esses motivos, pode-se esperar que as organizações com experiência na adoção das normas GRI tenham mais facilidade para adotar a estrutura de RI em suas práticas de evidenciação.

O GRI é um dos três órgãos fundadores do IIRC. As normas GRI lançadas em maio de 2013 estabeleceram objetivos que incluem como vincular o relato de sustentabilidade da organização à elaboração de um relatório integrado (GRI, 2013).

Diferentemente da estrutura de RI, que fornece uma estrutura de relatórios baseada em princípios, as normas da GRI listam uma série de aspectos e indicadores que, quando apropriado, podem auxiliar na operacionalização dos princípios incluídos na estrutura de RI.

Existem semelhanças entre as características da Estrutura de RI e as Normas da GRI. As Normas GRI afirmam que “o relatório de sustentabilidade é fundamental para o pensamento integrado e o processo de relatório de uma organização, fornecendo informações para a identificação da organização de suas questões materiais, seus objetivos estratégicos e a avaliação de sua capacidade de atingir esses objetivos e criar valor ao longo do tempo” (GRI, 2013). Além disso, um relatório da KPMG divulgado em 2014, *Bridging the gap between Integrated and GRI 4 reporting*, esclareceu as semelhanças e a conectividade entre a estrutura de RI e as normas GRI. Este relatório conclui que os princípios orientadores e elementos de

conteúdo da estrutura de RI estão pelo menos alinhados com as normas GRI, além de um princípio orientador conhecido como conectividade de informações (KPMG, 2014).

A extensão da descrição das informações demanda uma métrica, bem como, parâmetros de comparação. Essa métrica é materializada no IERI enquanto que os parâmetros narrativos provêm da síntese desses para então aferir a conformidade da transparência da UFSM em relação aos conceitos do RI.

3.4 UNIDADE ANALISADA

O ensino superior brasileiro surgiu oficialmente em 1808, mas a primeira universidade foi criada em 1909, de natureza privada, apenas em 1920 que surgiu a primeira universidade pública federal, no estado do Rio de Janeiro. No entanto é após 1930 que se inicia uma acentuada e crescente centralização em relação às universidades, quando o Governo Federal elaborou um o Decreto-lei nº 19.851/1931 - Estatuto das Universidades Brasileiras, com ações voltadas às universidades públicas e a integração das escolas ou faculdades com as universidades. Nesse contexto, vale destacar o surgimento de duas importantes universidades, em 1934 e 1935, respectivamente, a Universidade de São Paulo e a Universidade do Distrito Federal. Até a criação das universidades como conhecemos atualmente foram diversas “lutas” e reformas, mas foi em 1961 que o movimento brasileiro de modernização de ensino superior ganhou força. Por fim, é importante frisar que a Constituição Federal, no artigo 207, caput, descreve que “as universidades gozam de autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial, e obedecerão ao princípio de indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão” (FÁVERO, 1968; OLIVEIRA, FLÔRES; PINTO, 2020).

A Universidade Federal de Santa Maria (UFSM) é uma entidade da Administração Pública Indireta, criada através da Lei nº 3.834-C, de 14 de dezembro de 1960, constituída como Autarquia Especial, vinculada diretamente ao Ministério da Educação, sendo uma Instituição Federal de Ensino Superior localizada na cidade de Santa Maria, no estado do Rio Grande do Sul. Além da sua sede na referida cidade, possui, também, quatro *campi* fora da sede, localizados em Frederico Westphalen, Palmeira das Missões, Silveira Martins e Cachoeira do Sul. Antes da criação da UFSM só existiam universidades federais nas capitais brasileiras, sendo a UFSM a primeira

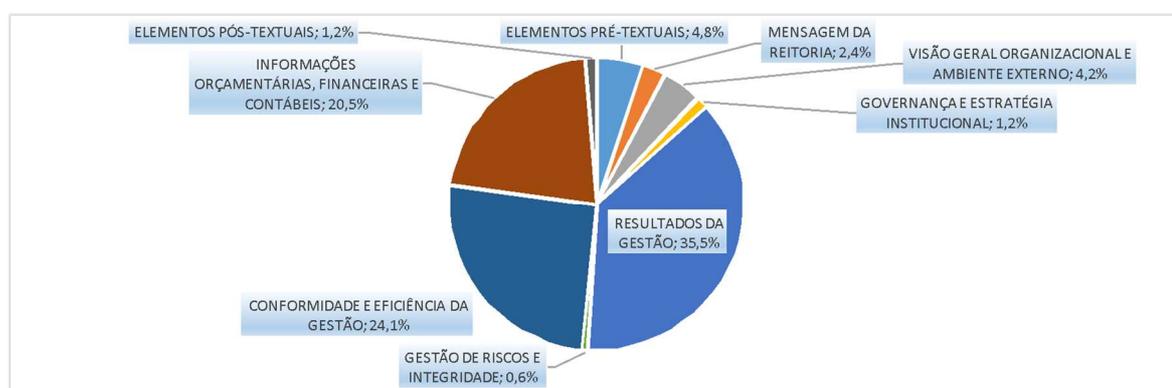
universidade federal criada no interior do Brasil, sendo um importante marco no processo de interiorização do ensino superior público do País.

A UFSM atua em todas as áreas de conhecimento, ofertando cursos de qualidade, presenciais e a distância, nas modalidades de educação básica, técnica e tecnológica, graduação, mestrado e doutorado. Ademais, a referida instituição possui com o Hospital Universitário de Santa Maria (HUSM), no qual atua como hospital-escola, e um Hospital Veterinário Universitário (HVU). Ambos são referência na região, estabelecendo-se assim uma parceira no desenvolvimento local e regional no estado do Rio Grande do Sul. A missão da UFSM é “construir e difundir conhecimento, comprometida com a formação de pessoas capazes de inovar e contribuir com o desenvolvimento da sociedade, de modo sustentável”. A UFSM tem como visão “ser reconhecida como uma instituição de excelência na construção e difusão do conhecimento, comprometida com o desenvolvimento da sociedade, de modo inovador e sustentável”. A Universidade, até 2022, possuía 4.642 servidores e 28.631 alunos, ofertando um total de 275 cursos, disseminando conhecimento e formando diversos profissionais qualificados para o mercado (UFSM, 2022).

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

O relatório de gestão da UFSM em 2021 foi apresentado em 166 páginas que foram divididos em nove partes. O documento apresentou quatro segmentos com uma correspondência razoável com a estrutura do IIRC que respondem em conjunto por 41,6% das páginas (Gráfico 1): visão geral organizacional e ambiente externo; governança estratégica, resultados da gestão (desempenho) e gestão de riscos e integridade (riscos e oportunidades).

Gráfico 1 – divisão do texto do RG da UFSM de 2021



Fonte: elaborado pela autora (2023).

Os elementos pré e pós-textuais, a conformidade e eficiência da gestão e as informações orçamentárias, financeiras e contábeis contabilizam, em conjunto, 50,6% das páginas do relatório. Esses elementos não são prescritos pelo TCU para a elaboração do relato integrado, tampouco pela estrutura do IIRC.

4.1 ELEMENTOS DE CONTEÚDO

A Decisão Normativa n. 187 de 2020 do TCU instruiu a elaboração dos relatórios de gestão das unidades prestadoras de contas da União determinando a sua apresentação no padrão de relato integrado. Entretanto, tal decisão fixou seus parâmetros nos elementos de divulgação e não obrigando a adoção dos seis capitais para o mapeamento da geração de valor. Por sua vez, a Instrução Normativa n. 84 de 2020 do TCU fixou os princípios de elaboração do relato integrado para as UPCs.

Esse escopo demonstra a política de gradualismo do TCU na transição do modo de prestar contas.

Assim sendo, os elementos de conteúdo do relato integrado preconizados pelo TCU são os elementos pré-textuais; a mensagem do dirigente máximo; a visão geral organizacional e ambiente externo; os riscos, oportunidades e perspectivas; a governança, estratégia e desempenho; as informações orçamentárias, financeiras e contábeis; e, por último, anexos, apêndices e links.

A comparação entre os elementos da estrutura de RI propostos pelo TCU sintetizam seis dos nove elementos da estrutura do IIRC em quatro elementos (Quadro 2).

Quadro 2 – comparação entre elementos IIRC e TCU

ELEMENTOS SEGUNDO O IIRC 2013	ELEMENTOS SEGUNDO O TCU 2020
	Mensagem do dirigente máximo
Visão geral organizacional e ambiente externo	Visão geral organizacional e ambiente externo
Modelo de negócios	
Governança	Governança, estratégia e alocação de recursos
Desempenho	Resultados e desempenho da gestão
Riscos e oportunidades	Riscos, oportunidades e perspectivas
Perspectiva	
Estratégia e alocação de recursos	
Base de preparação	
Orientação geral de relatórios	

Fonte: elaborado pela autora (2023).

É importante destacar que o modelo do IIRC não prevê explicitamente elementos pré e pós-textuais, a mensagem do dirigente máximo e informações orçamentárias, financeiras e contábeis. Uma análise dos relatórios de gestão entre 2014 e 2021 revela que o TCU já exigiu 18 elementos de conteúdo diferentes (Apêndice 2). Em 2014 o relatório de gestão continha 12 elementos. Entre 2015 e 2017 o RG continha sete elementos e em 2018 esse número baixou para seis. A partir de 2019 a apresentação se estabilizou em torno de cinco elementos. Ao longo desses oito anos, os elementos visão geral da organização e governança foram exigidas pelo TCU de modo consistente. Por sua vez, o elemento resultados foi inicialmente evidenciado em conjunto com o planejamento. Essa exigência foi intermitente até 2017, sendo definitivamente abandonada a partir de 2018, quando se exigiu apenas os resultados da gestão. É importante destacar que nos anos em que a evidenciação

do planejamento no RG foi desacoplada dos resultados ela esteve atrelada ao desempenho orçamentário.

Em 2018 surge a exigência da evidenciação do elemento riscos (da organização prestadora de contas). A partir de 2019 também se exige a divulgação do elemento oportunidades e perspectivas em conjunto com os riscos da unidade prestadora de contas. Portanto, a análise concentra-se no conjunto mais estável de cinco elementos preconizados pelo TCU conforme a sua DN 187 de 2020 e têm de responder a determinados questionamentos.

4.1.1 Visão geral organizacional e ambiente externo

A visão geral organizacional e ambiente externo ocupou 4,8% das páginas do RG 2021 da UFSM.

O elemento da visão geral organizacional e ambiente externo a DN 187 de 2020 do TCU demanda respostas para algumas perguntas que são basicamente as mesmas demandadas pela estrutura de relato integrado da IIRC (2013).

A UFSM entende o ambiente externo como sociedade, meio ambiente e economia. No entanto, no quesito sociedade o texto legitima as ações de combate a COVID-19 e a política de igualdade de gênero. Não há conectividade informacional dos impactos locais da sociedade para fora dos muros da UFSM.

Na organização do IERI esse elemento de conteúdo tem 14 indicadores de segundo nível e a análise de conteúdo conseguiu identificar seis deles.

A missão e a visão da UFSM foram inseridas no seu modelo de negócios, que em conformidade com a orientação do TCU é apresentado em conjunto com a visão geral organizacional e ambiente externo.

Quanto à visão geral organizacional e ambiente externo, o RG coloca apenas o histórico, as principais leis e atos normativos de regência e menciona os seus campi, bem como, o HSUM. A estrutura organizacional é oferecida por meio de um link para o organograma (UFSM, 2022, p. 16-17).

O quesito ética é pouco evidenciado no relatório de gestão e está ligado unicamente a aspectos de redução de desigualdades. Por exemplo, o desafio 3 – inclusão social avoca para si que “abrange (...) objetivos voltados para disseminar uma cultura ética em relação à inclusão social e ao meio-ambiente, e preparar o corpo

técnico e docente para lidar com os diferentes aspectos da inclusão social” (UFSM, 2022, p. 50).

Do ponto de vista da conectividade que é um princípio orientador do RI, é interessante notar que o Plano de Desenvolvimento Institucional da UFSM (PDI 2016-2026) apresenta os seguintes valores: liberdade, democracia, ética, justiça, respeito à identidade e à diversidade, compromisso social, inovação e responsabilidade. Contudo, esses valores da organização não são narrados no RG.

A visão geral traz os municípios nos quais se localizam os *campi*. As instalações são apresentadas de modo sintético no quadro 49 do RG analisado com a sua variação em valores contábeis, mas fora do item visão geral. O RG não oferece ao leitor o dimensionamento dos imóveis, equipamentos e instalações da UFSM, muito menos a sua destinação e estrutura operacional. A estrutura organizacional é apresentada com o viés administrativo no RG por meio de hiperlinks para os organogramas e órgãos colegiados da UFSM, bem como, documentos institucionais. No entanto, a proposta do IERI diferencia claramente a estrutura da organização do item de propriedade da organização.

O texto do RG faz 14 menções à atuação da UFSM. No entanto, essa atuação fica restrita às atribuições constitucionais de ensino, pesquisa e extensão, sem detalhar, objetivamente, quais são as áreas mais relevantes que caracterizam a atuação da organização. Deste modo, o item é considerado ausente.

O cenário competitivo da organização e posicionamento de mercado é um quesito presente e bastante explorado no relatório de gestão da UFSM. O RG faz 64 referências a *rankings* de posicionamento. Portanto, a competitividade da UFSM é reportada por meio de diferentes rankings como o GreenMetric, Universidades Empreendedoras, QS Rankings América Latina, UniRank para presença em redes sociais, *Latin America University Rankings*, *Academic Ranking of World Universities*, *Shanghai Ranking*, *Times Higher Education*.

O relatório de gestão apresenta apenas uma figura da sua cadeia de valor. No entanto, essa ilustração é extremamente sintética e não é capaz de descrever o processo de geração de valor da UFSM. Existe uma descrição um pouco mais detalhada dos macroprocessos, mas os insumos (*inputs*) e os produtos (*outputs*) não estão identificados. Logo, não se pode dizer que a posição da UFSM dentro da cadeia de valor esteja narrada no RG.

As informações chave deveriam ser as principais informações quantitativas da organização apresentadas por critérios de materialidade e concisão. Esses aspectos não são observados na visão geral e organizacional do RG.

Não há menção explícita às partes interessadas ou *stakeholders* no relatório de gestão. Em outras partes que não na visão geral e ambiente externo, existem descrições de fornecedores, colaboradores e outras partes interessadas, mas de maneira desconexa com o processo de geração de valor que deve nortear o relato.

A descrição das condições econômicas no texto resume-se à incrementalidade orçamentária e está posicionada no item visão geral e ambiente externo:

Redução de 0,99% no orçamento da UFSM para investimentos e despesas correntes em 2021. São R\$ 14,83 milhões a menos em relação a 2020. Este resultado, definido pelo governo federal, mantém a tendência de redução orçamentária da UFSM nos últimos anos (UFSM, 2022, n.p).

De acordo com Porter (2008), as forças de mercado podem ser resumidas em ameaça de novos entrantes no mercado, poder de negociação de fornecedores, poder de negociação de compradores, ameaça de bens ou serviços substitutos e rivalidade entre competidores. Nesse sentido, não há no tópico visão geral e ambiente externo qualquer análise, por exemplo, sobre dependência de fornecedores, carreiras profissionais emergentes e decadentes, demanda pelos cursos, além de mapeamento de oferta de vagas por outros atores do ensino superior na mesma região geográfica da UFSM.

Não há descrição sobre mudanças tecnológicas e seus efeitos no segmento visão organizacional e ambiente externo.

O RG da UFSM narra suas ações sociais de enfrentamento à pandemia de COVID-19 e a aprovação da sua política de igualdade de gênero na visão geral organizacional e ambiente externo.

O RG trata dos desafios ambientais e a sustentabilidade na visão geral organizacional e ambiente externo. Para tanto, a UFSM utiliza o *GreenMetric* para mensurar uma série de ações e práticas e posicionar-se:

A UFSM busca implementar um conjunto de ações e práticas que tratam das questões ambientais, bem como a formação de indivíduos que tenham consciência ambiental. Neste contexto, um exemplo da efetividade e contribuição destas ações é o desempenho geral da UFSM no ranking mundial de sustentabilidade *GreenMetric Ranking*. Nele são considerados critérios de mobilidade, energia, mudanças climáticas, aspectos relacionados

ao ensino, à pesquisa e ao orçamento voltados para a sustentabilidade, o tratamento de água e resíduos, assim como a distribuição de áreas livres, de vegetação e de drenagem no espaço físico da instituição. A UFSM subiu sete posições no ranking mundial, saltando de 524^º de 911 instituições ranqueadas em 2020 para 517^º de 956 instituições em 2021. Já entre as universidades brasileiras, a UFSM subiu duas posições, passando de 25^º de 38 em 2020 para 23^º de 40 em 2021 (UFSM, 2022, p. 22).

Não há menção sobre o ambiente político interno ou externo no item visão geral e ambiente externo do relatório de gestão.

4.1.2 Governança

O relatório de gestão da UFSM destinou apenas 1,2% de suas páginas para o elemento de conteúdo “Governança”. A estrutura do TCU para a redação do RG aglutinou os elementos governança com estratégia e alocação de recursos. Contudo, a UFSM utilizou o título de governança e estratégia institucional para essa seção. De sete categorias de segundo nível, a análise encontrou evidências de apenas uma, conforme segue.

O relatório de gestão apresenta um *hiperlink* (UFSM, 2022, p. 24) para as estruturas, responsabilidades e hierarquias da estrutura organizacional. Os principais responsáveis, contudo, não estão nominados nesta seção.

Não há referências narrativas a respeito da participação em processos específicos usados para tomar decisões estratégicas e estabelecer e monitorar a cultura da organização no RG.

Da mesma forma, não foram encontradas evidências de ações específicas tomadas pelos responsáveis pela governança para influenciar e monitorar a direção estratégica da organização e sua abordagem de gestão de riscos. Outra lacuna, diz respeito à ausência de uma descrição de como a cultura, a ética e os valores da organização se refletem no uso e efeitos sobre os capitais. Ainda compõe o vácuo de evidenciação a falta de uma descrição da influência dos requisitos regulatórios nas práticas de governança da organização.

Os aspectos de inovação não aparecem na seção de governança do RG e sim, em resultados da gestão. Contudo, as responsabilidades pela promoção e facilitação da inovação não são ali narradas.

Outra questão que pode ser desafiadora para a UFSM e que não está no RG é descrever como a remuneração e os incentivos se ligam à criação de valor no curto, médio e longo prazo.

4.1.3 Modelo de negócios

O modelo de negócios da UFSM é precário em comparação com o estabelecido na estrutura do RI. Uma evidência que corrobora essa afirmação é que o modelo da UFSM não estabelece os seus inputs e outputs e, embora não seja obrigatório, não utiliza os seis capitais para o mapeamento de criação de valor.

Possivelmente, a UFSM lida com mais do que um modelo único de negócios, pois a própria organização subdivide seus macroprocessos entre gerenciais, finalísticos e de suporte. Essa subdivisão não esclarece qual a conectividade existente entre eles, bem como, não apresenta com clareza quais são seus *inputs* e *outputs* mais relevantes.

Um diagrama simples do modelo de negócios foi apresentado na página 18, dentro da seção visão geral organizacional e ambiente externo em conformidade com o modelo de apresentação do RG pelo TCU. No entanto, o modelo é incompleto e sem explicações detalhadas sobre o seu significado.

Por sua vez, os elementos-chave do modelo de negócios não estão presentes no texto do RG e não há uma narrativa das circunstâncias particulares da organização

Outro fator importante numa cadeia de valor é a identificação de partes interessadas críticas e dependências, como, por exemplo, com fornecedores de insumos e prestadores de serviços terceirizados, além de fatores importantes da própria organização que afetam o ambiente externo. Esses aspectos não estão contemplados na visão geral do RG.

Seguindo essa lógica, não há no texto uma descrição das conexões entre o modelo de negócios e as informações cobertas por outros elementos de conteúdo. A descrição das atividades da UFSM se resume a apresentação de macroprocessos gerenciais, finalísticos e de suporte desdobrados em ações e os produtos e impactos da ação universitária não estão evidenciados na seção visão geral organizacional e ambiente externo.

Assim sendo, não há especificações e quantificações sobre os resultados da UFSM. Na ponta do seu modelo de negócios consta o seguinte: “Formar alunos com

visão global e humanista, comprometidos com a sociedade, com o meio ambiente e com o desenvolvimento científico e tecnológico” (UFSM, 2022, p. 18). É difícil imaginar que uma universidade tenha um único modelo de negócios. Um dos indicadores de transparência diz respeito à maneira como ela lida com diferentes modelos de negócios e, obviamente, esse aspecto também não consta no RG.

4.1.4 Riscos e oportunidades

O relatório de gestão da UFSM tem um capítulo denominado “Gestão de Riscos e Integridade” que não responde exatamente as três perguntas formuladas pelo TCU, ou seja:

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?

Quais os desafios e as incertezas que a organização provavelmente enfrentará ao buscar executar seu plano estratégico e as potenciais implicações para seu modelo de negócio e desempenho futuro?

Essas perguntas não podem ser respondidas porque a UFSM ainda não apresenta evidências de uma gestão baseada em geração de valor. Diferentemente, esse capítulo trata de desdobramentos do item governança e responde por apenas 0,6% do número de páginas do RG.

Na codificação do IERI, os riscos e oportunidades contam com quatro indicadores de segundo nível e o RG apresentou dois deles.

O primeiro desses quatro indicadores diz respeito aos principais riscos que estão descritos em uma plataforma de *Business Intelligence* da UFSM com acesso pelo *hiperlink* no relatório (UFSM, 2022, p. 87). Os riscos não estão relacionados à capacidade de geração de valor. Não há menção às oportunidades.

Por outro lado, uma declaração da fonte específica de riscos e oportunidades, que poderia ser interna, externa ou, uma mistura de ambas, não foi contemplada no RG. As probabilidades de materialização estão dimensionadas apenas para os riscos sem abordar as oportunidades da UFSM. Por fim, não há descrição sobre a participação na mitigação ou gestão dos principais riscos ou criação de valor a partir das principais oportunidades.

4.1.5 Estratégia e alocação de recursos

A recomendação do TCU é que o elemento estratégia e a alocação de recursos sejam abordados em conjunto com o elemento governança do IIRC. A UFSM, por sua vez, traz a governança junto com a estratégia institucional sem a designação conjunta de alocação de recursos com uma cobertura de 1,2% das páginas do relatório.

Os objetivos estratégicos de curto, médio e longo prazo da organização não estão descritos na seção de estratégia. Eles são designados “desafios” e são mencionados em resultados com direcionamento por meio de hiperlink para o Plano de Desenvolvimento Institucional (2016-2026) da UFSM. É nesse canal que se encontra a descrição das estratégias da organização para alcançar seus objetivos estratégicos

Os planos de alocação de recursos para implementar sua estratégia não são propriamente apresentados, mas sim os dados da execução orçamentária por desafios. Do ponto de vista físico pode-se dizer que o RG narra as conquistas e metas de resultados alcançados ao longo do tempo.

4.1.6 Desempenho

Mais de um terço (35,5%) das páginas do relatório de gestão da UFSM em 2021 foram destinadas à evidenciação dos resultados da gestão. A universidade utiliza um planejamento com descrição de indicadores quantitativos baseado em metas dos desafios. Não há, contudo, uma descrição da influência dos capitais dentro e fora da organização.

Sant’Ana et al. (2017) recomendam a elaboração de cenários no PDI com a identificação dos principais *stakeholders* das universidades federais. Apesar disso, o PDI da UFSM não faz tal identificação e, por conseguinte, os *stakeholders* não constam no RG também. Paradoxalmente, grande parte dos indicadores que são expressos no RG são impostos por partes interessadas poderosas como o Tribunal de Contas da União, Ministério da Educação e INEP.

O RG utiliza gráficos para os conjuntos de KPIs para demonstrar as ligações entre o desempenho passado e o atual, e entre o desempenho atual e as perspectivas da organização. Embora exista a apresentação de valores orçamentários associados aos desafios, não é possível desagregar o desempenho financeiro dos desafios entre

seus KPI individuais (UFSM, 2022, p. 40). Ademais, não há uma descrição da influência dos regulamentos no desempenho da organização.

4.1.7 Perspectiva

Nesta seção a organização deveria narrar os desafios e incertezas que espera encontrar ao perseguir sua estratégia e as possíveis implicações para seu modelo de negócios e desempenho futuro. O índice de evidenciação do relato integrado conta com quatro indicadores de segundo nível e o RG da UFSM pontuou em duas. Na página 117 do RG de 2021, no capítulo conformidade e eficiência da gestão, faz-se menção aos desafios e perspectivas da UFSM sem abordar a sua dimensão temporal.

Nenhum dos oito componentes de terceiro nível do IERI sobre mudanças esperadas ao longo do tempo foram claramente encontrados no RG. Existem poucas descrições intertemporais para as perspectivas e não há uma análise de cenários e de sensibilidade prospectivos para a UFSM.

O relatório de gestão traz algumas perspectivas fundamentadas em legislações, como por exemplo, sobre condicionamentos para realização de concursos e reposição de vagas funcionais. No entanto, não se pode dizer que seja oferecida uma visão geral dos requisitos legais ou regulamentares relativos incluídos ao prever as perspectivas de uma organização

4.1.8 Base de preparação e apresentação

O relatório de gestão da UFSM faz uso da base ODS (Anexo B) da ONU e de seu sistema de planejamento por desafios. O processo de determinação de materialidade da organização não é claro, mesmo quando o relatório de gestão elege os indicadores mais relevantes do seu PDI para compor a narrativa. Por conseguinte, não há uma descrição do limite do relatório tampouco das estruturas e métodos significativos usados para quantificar ou avaliar assuntos materiais.

O Plano de Desenvolvimento Institucional é o documento que identifica a Universidade Federal de Santa Maria no que diz respeito à sua filosofia de trabalho, à missão a que se propõe, às diretrizes pedagógicas que orientam suas ações, à sua estrutura organizacional e às atividades acadêmicas que desenvolve e/ou que pretende desenvolver (SANT'ANA et al., 2017).

O PDI 2016-2026 contém uma base de preparação do planejamento interno calcada em sete desafios institucionais: (1) internacionalização, (2) educação inovadora e transformadora com excelência acadêmica, (3) inclusão social, (4) inovação, geração de conhecimento e transferência de tecnologia, (5) modernização e desenvolvimento organizacional, (6) desenvolvimento local, regional e nacional e (7) gestão ambiental.

Por analogia, a análise de conteúdo de quatro dos sete objetivos do desafio da internacionalização da UFSM relacionaram-se com o capital social e de relacionamento e três, com o capital intelectual. A fragilidade dessa base é que ela está focada apenas nas saídas dos processos e negligência o capital humano como principal entrada para a geração de valor.

4.1.9 Orientação geral de relatórios

Esse tópico está previsto na estrutura de RI, mas como o TCU não o cita nominalmente e avoca para si a tarefa de orientação, obviamente o RG da UFSM não pontuou neste quesito. Todavia, é comum que as organizações tenham um documento interno de orientação para que possam decidir sobre a materialidade da evidenciação, sobre a divulgação de seus capitais, sobre o escopo do curto, médio e longo prazos e, sobre a agregação ou desagregação de informações.

4.2 PRINCÍPIOS

A leitura da Instrução Normativa n. 84 de 2020 do TCU revela algumas adaptações nos princípios orientadores da IIRC para o relato integrado aplicados no RG. Dos sete princípios de elaboração do RI, pode-se dizer que a UFSM observa quatro, deixando a desejar nos quesitos relacionamento com partes interessadas, materialidade e concisão.

4.2.1 Foco e orientação para o futuro

No que tange ao foco estratégico e no cidadão a IN 84 mantém o mesmo sentido semântico da redação do documento da IIRC, inclusive solicitando o vínculo entre estratégia e geração de valor. A diferença é que a articulação entre os capitais

é mencionada no documento da IIRC enquanto que no documento do TCU não. O RG da UFSM revela que a instituição tem um plano estratégico e faz o seu acompanhamento ao longo do tempo.

4.2.2 Conectividade da informação

Como o modelo de negócios não aborda a geração de valor, as informações do RG têm pouca conectividade umas com as outras.

4.2.3 Relações com partes interessadas

A falta de identificação das partes interessadas e da cadeia de valor torna invisível o relacionamento da UFSM com aquelas no texto do RG.

4.2.4 Materialidade

Alguns trechos do RG demonstraram o exercício da escolha de determinadas informações em detrimento de outras. No entanto, não se pode dizer que isso ocorra em todo o relatório e seus critérios são obscuros no texto. Um exemplo de falta de materialidade é a evidenciação das informações orçamentárias, financeiras e contábeis com um quinto das páginas do RG com linguajar técnico.

4.2.5 Concisão

Como foi mencionado, a última parte do RG da UFSM que trata da parte financeira é um exemplo da sua atual falta de concisão. A linguagem não é acessível e não há uma ligação entre as informações. Um exemplo de terminologia truncada é o uso da expressão “encargos gerais” que é lacônica para designar os gastos estruturais e geralmente fixos da universidade.

4.2.6 Confiabilidade e completude

As informações disponibilizadas trazem indicações de origem e ligações externas para conferência. Em grande parte são informações que foram prestadas a órgãos de controle e, portanto, são fidedignas.

4.2.7 Coerência e comparabilidade

Pode-se dizer que as informações do RG da UFSM são coerentes e comparáveis, pois desde 2019 o modelo de apresentação foi estabilizado e os dados agora têm uma base de comparabilidade que se consolida ano a ano.

4.3 SÍNTESE DOS RESULTADOS

A análise dos elementos e princípios orientadores revelou que o relatório de gestão de 2021 da UFSM apresentou dois terços dos elementos preconizados pelo IIRC, o RG da UFSM, ou seja, dos itens de primeiro nível de evidenciação do IERI. Contudo, identificaram-se detalhamentos até o segundo nível com evidenciação de 25% dos elementos possíveis de confrontação no IERI.

Tabela 2 – Resultados do IERI prescrito *versus* observado no RG

Tópicos		1º Nível	RG	2º Nível	RG
Elementos	Visão geral organizacional e ambiente externo	1	1	14	6
	Governança	1	1	7	1
	Modelo de negócios	1	1	10	1
	Riscos e oportunidades	1	1	4	2
	Estratégia e alocação de recursos	1	0	4	0
	Desempenho	1	1	6	2
	Perspectiva	1	1	4	2
	Base de preparação e apresentação	1	0	3	0
	Orientação geral de relatórios	1	0	4	0
			9	6	56
Princípios	Foco estratégico e orientação para o futuro	1	1	3	0
	Conectividade de informações	1	1	1	0
	Relacionamento com as partes interessadas	1	0	3	0
	Materialidade	1	0	2	0
	Concisão	1	0	1	0
	Confiabilidade e integridade	1	1	2	0
	Consistência e comparabilidade	1	1	2	0
		7	4	14	0
		16	10	70	14

Fonte: elaborado pela autora (2023).

Sob o aspecto dos princípios orientadores verificou-se que quatro dos sete princípios são observados no texto do relatório de gestão da UFSM de 2021. Por fim, o terceiro eixo do IERI que contempla os capitais não foi contabilizado porque o modelo de negócios da UFSM ainda não prevê a sua caracterização a partir desse *framework*. Um exercício de correspondência poderia ser empregado para levantar os capitais, mas tal feito ensejaria um grau de arbitrariedade que se procurou evitar neste trabalho.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho procurou responder à questão sobre até que ponto a estrutura de relato integrado e as normas de sustentabilidade do GRI estavam contempladas na apresentação do relatório de gestão da UFSM referente ao exercício de 2021. A resposta a essa pergunta é que o relatório de gestão da UFSM ainda não contempla todos os eixos do relato integrado descritos nos 22 itens de primeiro nível de evidenciação do IERI.

A exigência de apresentação do relatório de gestão no modelo de relato integrado é do Tribunal de Contas da União e iniciou no exercício de 2018. Portanto, o ano analisado corresponde à quarta apresentação segundo aquela orientação. Consciente da necessidade de gradualismo na migração do relatório de gestão para o relato integrado, o TCU não obrigou a adoção do modelo dos seis capitais e condensou alguns dos elementos prescritos pelo *International Integrated Reporting Council* (IIRC).

Para dimensionar o plano de fundo, ou seja, o atual estado da evidenciação do relatório de gestão à luz do relato integrado foi construído um índice de evidenciação composto de uma escala pronta, elaborada e aplicada por pesquisadores estrangeiros e, em seus aspectos analíticos, dos indicadores de sustentabilidade do *Global Reporting Initiative* (GRI). Contudo, a interpretação pura de um índice pode esconder aspectos qualitativos importantes. Por exemplo, um índice elevado, não necessariamente pode ser um bom índice. No caso analisado, os valores baixos constatados devem ser interpretados com parcimônia, pois a cultura de prestação de contas das entidades públicas é de conformidade e não de evidenciação de valor gerado.

Essa pode ser uma das razões pelas quais o relatório de gestão da UFSM não conseguiu observar o princípio da concisão. Em outras palavras, o redator do relatório dedicou um capítulo estranho à exigência do TCU para evidenciar a eficiência e conformidade da gestão que ocupou um quarto do espaço da publicação. Além disso, a publicação das informações orçamentárias, financeiras e contábeis, que não são exigidas dessa forma, levou mais de 20% do espaço. Portanto, o relatório de gestão ocupa quase metade do seu espaço com conteúdo além do exigido pelo TCU.

Um dos aspectos mais preocupantes, todavia, não é a falta de concisão e sim, a dificuldade de migração para um modelo de relatório de gestão que demonstre a

cadeia de geração de valor. As dificuldades percebidas começam pela falta de clareza sobre quais são os produtos e serviços entregues, quais são os insumos dos diferentes processos. Muitos dos indicadores de resultados dizem respeito a processos intermediários. Para compreender melhor esses processos de geração de valor é imperativo o mapeamento das partes interessadas.

Uma análise aprofundada de materialidade na UFSM revelaria que os grandes números de consumo do seu capital financeiro diz respeito a *stakeholders* poderosos representativos do capital humano seja da própria organização ou da força de trabalho terceirizada. Em outras palavras, as informações sobre recursos humanos e materiais não estão conectadas no relatório como *inputs* do modelo de negócios.

Os *campi*, densamente povoados por capital humano durante longos períodos do dia, vários meses do ano impactam o capital natural. Para responder prontamente a essas questões a UFSM se utiliza de um *ranking* que funciona como um indicador concorrencial. Todavia, não está claro se o *ranking* estabelece níveis mínimos de *compliance* ou se o parâmetro de comparação é quem está no topo da lista. Deste modo, o leitor não sabe qual foi o consumo de energia, o volume de água consumido, etc. e não pode fazer comparações intertemporais com as informações do RG. Nesse sentido, ainda existem muitas lacunas para serem preenchidas na construção de um relato integrado na UFSM.

Por fim, não é possível saber qual é a cultura gerencial da UFSM. Não existe ainda um desenho claro e objetivo da cadeia de *accountability* dentro de uma lógica de construção de valor em todos os níveis administrativos. Para tanto, o processo de planejamento precisaria incorporar a gestão de valor antes de se avançar para o relatório de geração de valor, ou seja, para o relato integrado. Assim sendo, análises de cenários e oportunidades, de perspectivas econômicas, sociais e políticas devem ser desenvolvidas com profundidade.

A presente pesquisa apresenta limitações. A primeira delas é que o próprio índice de evidenciação de relato integrado é um modelo aberto que vai sendo abastecido por outras publicações de RIs. Logo, o que compõe o índice em 2021, pode ser diferente nos anos seguintes. Além disso, não existem contribuições notáveis de RI nas entidades político-administrativas do Brasil e a referência vem da iniciativa privada. Estudos futuros poderão ampliar e modificar o IERI e aplicá-lo entre mais do que uma organização de modo a permitir comparações sobre o processo evolutivo do relato integrado e possibilitar análises de conteúdo cada vez mais críticas.

REFERÊNCIAS

- A4S, Accounting for Sustainability. **About us**. [S. l.], 2021. Disponível em: <<https://www.accountingforsustainability.org/en/about-us.html>>. Acesso em: 2 nov. 2021.
- ACCA, Association of Chartered Certified Accountants; NBA, Netherlands Institute of Chartered Accountants. **Capitals Background paper for <IR>**. [S. l.: s. n.], 2013. ISSN 2052-1723. *E-book*.
- ADAMS, Carol A. The international integrated reporting council: A call to action. **Critical Perspectives on Accounting**, [s. l.], v. 27, p. 23–28, 2015. Disponível em: <<https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.07.001>>. Acesso em: 2 nov. 2021.
- ALMEIDA, Karla Katiúscia Nóbrega de; CALLADO, 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. Disponível em: <<https://www.revistas.uneb.br/index.php/financ/article/view/2683>>. Acesso em: 2 nov. 2021.
- ARNABOLDI, Michela; LAPSLEY, Irvine; STECCOLINI, Ileana. Performance Management in the Public Sector: The Ultimate Challenge. **Financial Accountability and Management**, [s. l.], v. 31, n. 1, p. 1–22, 2015. Disponível em: <<https://doi.org/10.1111/faam.12049>>. Acesso em: 8 nov. 2021.
- BARBY, Clara *et al.* Measuring Purpose: Na Integrated Framework. **SSRN Electronic Journal**, [s. l.], 2021. Disponível em: <<https://doi.org/10.2139/ssrn.3771892>>. Acesso em: 12 nov. 2021.
- BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2016.
- BROWN, Rhoda; ELLWOOD, S; CONRATH-HARGREAVES, A. **The conceptual underpinnings of recent advances in international public sector accounting standards: Developing a standard for social benefits**. [s. l.], p. 0–27, 2018. Disponível em: <https://repository.lboro.ac.uk/articles/The_conceptual_underpinnings_of_recent_advances_in_international_public_sector_accounting_standards_Developing_a_standard_for_social_benefits/9499898/1>. Acesso em: 10 out. 2021.
- BRUSCA, Isabel; GÓMEZ-VILLEGAS, Mauricio; MONTESINOS, Vicente. Public Financial Management Reforms: The Role of Ipsas in Latin-America. **Public Administration and Development**, [s. l.], v. 36, n. 1, p. 51–64, 2016. Disponível em: <<https://doi.org/10.1002/pad.1747>>. Acesso em: 10 out. 2021.
- BRUSCA, Isabel; LABRADOR, Margarita; LARRAN, Manuel. The challenge of sustainability and integrated reporting at universities: A case study. **Journal of Cleaner Production**, [s. l.], v. 188, p. 347–354, 2018. Disponível em: <<https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2018.03.292>>. Acesso em: 11 out. 2021.

CARVALHO, Cristina Amélia; VIEIRA, Marcelo Milano Falcão. **Contribuições da perspectiva institucional para a análise das organizações: possibilidades teóricas, empíricas e de aplicação**. Lisboa: Organizações & Trabalho, 2002.

DA CUNHA, Daniel Galo Carli Mariano. Relato Integrado como instrumento de prestação de contas do desenvolvimento sustentável. **Cadernos da Escola do Legislativo**, v. 23, n. 40, p. 40-81, 2022. Disponível em: <<https://cadernosdolegislativo.almg.gov.br/seer/index.php/cadernos-ele/article/view/414>>. Acesso em: 16 nov. 2021.

DA ROSA, Fabricia Silva *et al.* A Influência da Transparência Pública na Relação entre Gestão Fiscal e no Desempenho de Municípios Brasileiros. **Desenvolvimento em Questão**, v. 19, n. 54, p. 262-278, 2021. Disponível em: <<https://revistas.unijui.edu.br/index.php/desenvolvimentoemquestao/article/view/9621>>. Acesso em: 18 nov. 2021.

DOBIJA, Dorota; GÓRSKA, Anna Maria; PIKOS, Anna. The impact of accreditation agencies and other powerful stakeholders on the performance measurement in Polish universities. **Baltic Journal Of Management**, [s. l.], v. 14, n. 1, p. 84–102, 2019. Disponível em: <<https://doi.org/10.1108/BJM-01-2018-0018>>. Acesso em: 11 dez. 2021.

DONALDSON, T.; SOURCE. The Stakeholder Theory of the Corporation: Concepts, Evidence, and Implications. **The Academy of Management Review**, v. 20, n. 1. p. 65-91. jan. 1995. Disponível em: <<https://journals.aom.org/doi/abs/10.5465/amr.1995.9503271992>>. Acesso em: 11 dez. 2021.

ECCLES, Robert G.; ARMBRESTER, Kyle. Integrated reporting in the cloud. **IESE insight**, v. 8, n. 1, p. 13-20, 2011.

FARNETI, Federica; GUTHRIE, James. Sustainability reporting by Australian public sector organizations: Why they report. **Accounting Forum**, [s. l.], v. 33, n. 2, p. 89–98, 2009. Disponível em: <<https://doi.org/10.1016/j.accfor.2009.04.002>>. Acesso em: 11 dez. 2021.

FIORILO, Celso Antonio Pacheco. **Curso de direito ambiental brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

FOUNDATION, The Value Reporting. **A Estrutura Internacional de Relato Integrado** [S. l.: s. n.], 2013.

FOUNDATION, The Value Reporting. **When? Advocate for global adoption**. [S. l.], 2021. Disponível em: <<https://www.integratedreporting.org/when-advocate-for-global-adoption/>>. Acesso em: 21 out. 2021.

FOX, Jonathan. The Uncertain Relationship between Transparency and Accountability. **Development and Practice**, v. 17, n. 4-5, p. 663-671, 2007. Disponível em:

<<https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09614520701469955>>. Acesso em: 22 nov. 2021.

FREZATTI, Fábio *et al.* **Controle Gerencial**: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico. São Paulo: Atlas, 2009.

FUKUYAMA, Francis. What Is Governance? **Governance**, v. 26, n. 3, p. 347-368, 2013. Disponível em: <<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/gove.12035>>. Acesso em: 19 jul. 2021.

GALA, Paulo. A teoria institucional de Douglass North. **Brazilian Journal of Political Economy**, v. 23, p. 276-292, 2020. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/rep/a/Szh6qfj6sfzHQ7KP7b4vPfM/abstract/?lang=pt>>. Acesso em: 19 nov. 2022.

GOMES, Émerson César da Silva; PIGATTO, José Alexandre Magrini. Da Contabilidade. *In*: CONTI, José Maurício (org.). **Orçamentos Públicos – A Lei 4.320/1964 Comentada**. São Paulo: Thompson Reuters Revista dos Tribunais, 2014. p. 298-365.

GRI, Standards. **Gri 101**: fundamentos 2016 101GSSB Global Sustainability StandardsBoard, [S. l.: s. n.], 2016. Seção 1, p. 30.

GUTHRIE, James; ABEYSEKERA, Indra. Content analysis of social, environmental reporting: what is new? **Journal of Human Resource Costing & Accounting**, [s. l.], v. 10, n. 2, p. 114–126, 2006. Disponível em: <<https://doi.org/10.1108/14013380610703120>>. Acesso em: 28 set. 2021.

GUTHRIE, James; MARTIN-SARDESAI, Ann. Contemporary Challenges in Public Sector Reporting. *In*: MANES-ROSSI, Francesca; ORELLI, Rebecca Levy (org.). **New Trends in Public Sector Reporting**. Cham, Switzerland: Palgrave Macmillan, 2020. p. 1–14. Disponível em: <https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-030-40056-9_1>. Acesso em: 20 nov. 2021.

GUTHRIE, James; PARKER, Lee D. Corporate Social Reporting: A Rebuttal of Legitimacy Theory. **Accounting and Business Research**, [s. l.], v. 19, n. 76, p. 343–352, 1989. Disponível em: <<https://doi.org/10.1080/00014788.1989.9728863>>. Acesso em: 20 nov. 2021.

GUTHRIE, James; MARTIN-SARDESAI, Ann. Contemporary Challenges in Public Sector Reporting. *In*: MANES-ROSSI, Francesca; ORELLI, Rebecca Levy (org.). **New Trends in Public Sector Reporting**. Cham, Switzerland: Palgrave Macmillan, 2020. p. 1–14. Disponível em: <<https://link.springer.com/content/pdf/10.1007/978-3-030-40056-9.pdf>>. Acesso em: 18 nov. 2021.

HANASHIRO, Darcy Mitiko Mori; TEIXEIRA, Maria Luísa Mendes; ZACCARELLI, Laura Menegon. **Gestão do fator humano**: uma visão baseada nos stakeholders. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

HARRISON, Jeffrey. S. **Administração Estratégica de Recursos e Relacionamentos**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HEINZEN, Daiane Aparecida de Melo; ROSSETTO, Carlos Ricardo; ALTHOFF, José Roberto. Identificação e categorização dos *Stakeholders* de uma organização do terceiro setor. **Revista Ibero-Americana de Estratégia – RIAE**, São Paulo, v. 12, n. 1, p. 154-180, jan/mar. 2013. Disponível em: <<https://www.redalyc.org/pdf/3312/331227376007>>.pdf. Acesso em: 19 nov. 2021.

HYBELS, Ralph C. On legitimacy, legitimation, and organizations. **Academy of Management Best Papers Proceedings**, [s. l.], v. August, p. 241–246, 1995. Disponível em: <<https://journals.aom.org/doi/abs/10.5465/ambpp.1995.17536509>>. Acesso em: 19 out. 2021.

ISO INTERNATIONAL ORGANIZATION FOR STANDARDIZATION. **Diretrizes Sobre Responsabilidade Social ABNT**, [S. l.: s. n.], 2010. p. 106.

IIRC – INTERNATIONAL INTEGRATED REPORTING COUNCIL. **The International <i>IR</i> Framework**. London, 2013. Disponível em: <<https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>>. Acesso em: 10 nov. 2021.

KASSAI, José Roberto; CARVALHO, L Nelson. Relato Integrado: a próxima revolução contábil, São Paulo: [s. n.], 2013. *In: XV Encontro Internacional sobre Gestão Empresarial e Sustentabilidade*. São Paulo: [s. n.], 2013. p. 1–16. Disponível em: <<https://www.engema.org.br/15/anais-xv-engema/>>. Acesso em: 18 nov. 2021.

KPMG INTERNATIONAL. **Bridging the gap between Integrated and GRI reporting**. 2014. Disponível em: <<https://home.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2014/09/Bridging-the-Gap.pdf>>. Acesso em: 16 mar. 2021.

KATSIKAS, Epaminondas; MANES-ROSSI, Francesca; ORELLI, Rebecca Levy (org.). **Towards Integrated Reporting – Accounting Change in the Public Sector**. London, UK: Springer International Publishing, 2017. Disponível em: <<https://link.springer.com/book/10.1007/978-3-319-47235-5>>. Acesso em: 22 nov. 2021.

KRIPPENDORFF, Klaus. **Content Analysis – An Introduction to Its Methodology**. 2nd. ed. Thousand Oaks: SAGE, 2004.

KUROKI, Makoto; HIROSE, Yoshitaka; MOTOKAWA, Katsuhiro. Accounting Research on Local Government Reporting: Literature Analysis Using Text Mining. **SSRN Electronic Journal**, [s. l.], 2018. Disponível em: <<https://doi.org/10.2139/ssrn.3140932>>. Acesso em: 22 nov. 2021.

LADEIRA, Daniela Lopes. **Teoria dos stakeholders no contexto da governança corporativa: um estudo de caso**. 2009. Dissertação (mestrado) – Universidade FUMEC. Faculdade de Ciências Empresariais, 2009. Disponível em:

<http://www.fumec.br/anexos/cursos/mestrado/dissertacoes/completa/daniela_lopes_ladeira.pdf>. Acesso em: 22 nov. 2021.

LIU, Zihan; JUBB, Christine; ABHAYAWANSA, Subhash. Analysing and evaluating integrated reporting: insights from applying a normative benchmark. **Journal of Intellectual Capital**, v. 20, n. 2, p. 235-263, 2018. Disponível em: <<https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/JIC-02-2018-0031/full/html?af=R>>. Acesso em: 20 nov. 2021.

MAIA, Alexandre *et al.* A importância da melhoria da qualidade do gasto público no Brasil: propostas práticas para alcançar este objetivo. In: **II Congresso CONSAD de Gestão Pública - Painel 32; Qualidade do gasto público II**. Florianópolis, 2007. Disponível em: <<http://consad.org.br/wp-content/uploads/2013/02/A-IMPORT%C3%82NCIA-DA-MELHORIA-DA-QUALIDADE-DO-GASTO-P%C3%9ABLICO-NO-BRASIL-PROPOSTAS-PR%C3%81TICAS-PARA-ALCAN%C3%87AR-ESTE-OBJETIVO1.pdf>>. Acesso em: 18 nov. 2021.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MITCHELL, Ronald K.; AGLE, Bradley R.; WOOD, Donna J. Toward a theory of stakeholder identification and salience: Defining the principle of who and what really counts. **Academy of management review**, v. 22, n. 4, p. 853-886, 1997. Disponível em: <<https://journals.aom.org/doi/abs/10.5465/amr.1997.9711022105>>. Acesso em: 20 nov. 2021.

MOURA, Tiago de. **Demonstração de informações sociais e ambientais: uma proposta para aplicação no relatório de gestão da UTFPR**. 2021. (Dissertação de Mestrado) – Universidade Tecnológica Federal do Paraná, 2021. Disponível em: <<http://repositorio.utfpr.edu.br/jspui/handle/1/26039>>. Acesso em: 20 jan. 2022.

PARKER, Lee. University Corporation: Driving redefinition. **Critical Perspectives on Accounting**, [s. l.], v. 22, n. 4, p. 434–450, 2011. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1045235410001796>>. Acesso em: 20 jan. 2022.

PATTEN, Dennis M. Intra-industry environmental disclosures in response to the Alaskan oil spill: A note on legitimacy theory. **Accounting, Organizations and Society**, [s. l.], v. 17, n. 5, p. 471–475, 1992. Disponível em: <[https://doi.org/10.1016/0361-3682\(92\)90042-Q](https://doi.org/10.1016/0361-3682(92)90042-Q)>. Acesso em: 20 jan. 2022

PERRIN, Burt. Implementing the vision: Addressing challenges to results-focused management and budgeting. In: meeting on Implementation Challenges. In: **Results Focused Management and Budgeting**. 2002. p. 11-12. Disponível em: <https://www.betterevaluation.org/sites/default/files/Perrin_-_Implementing_the_Vision.pdf>. Acesso em: 23 jan. 2022.

PHILLIPS, Robert; FREEMAN, R. Edward; WICKS, Andrew C. What stakeholder theory is not. **Business ethics quarterly**, v. 13, n. 4, p. 479-502, 2003. Disponível em: <<https://www.cambridge.org/core/journals/business-ethics-quarterly/article/what-stakeholder-theory-is-not/B306B2B021778D9AA20E2512CE8A7225>>. Acesso em: 10 nov. 2021.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito administrativo**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

PINA, Vicente; TORRES, Lourdes. Reshaping Public Sector Accounting: An International Comparative View. **Canadian Journal of Administrative Sciences**, [s. l.], v. 20, n. 4, p. 334–350, 2003. Disponível em: <<https://doi.org/10.1111/j.1936-4490.2003.tb00709.x>>. Acesso em: 10 nov. 2021.

PONTOPPIDAN, Caroline Aggestam; SONNERFELDT, Amanda. The Rise of Integrated Reporting in the Public Sector: An Analysis of Transnational Governance Interactions. *In*: MANES-ROSSI, Francesca; ORELLI, Rebecca Levy (org.). **New Trends in Public Sector Reporting**. Cham, Switzerland: Palgrave Macmillan, 2020. p. 15–34. Disponível em: <https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-030-40056-9_2>. Acesso em: 19 nov. 2021.

PORTER, Michael E. The five competitive forces that shape strategy. **Harvard business review**, v. 86, n. 1, p. 78, 2008. Disponível em: <https://www.academia.edu/download/49313875/Forces_That_Shape_Competition.pdf#page=25>. Acesso em: 19 nov. 2021.

RAMIREZ, Yolanda; TEJADA, Angel; MANZANEQUE, Montserrat. The value of disclosing intellectual capital in Spanish universities: A new challenges our days. **Journal of Organizational Change Management**, [s. l.], v. 29, n. 2, p. 176–198, 2016. Disponível em: <<https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/JOCM-02-2015-0025/full/html>>. Acesso em: 20 set. 2022.

RIBEIRO, Cíntia de Melo de Albuquerque *et al.* Evidenciação da responsabilidade social corporativa nos estudos sobre relato integrado: uma revisão estruturada da literatura. **Desenvolvimento e Meio Ambiente**, v. 53, 2020. Disponível em: <<https://revistas.ufpr.br/made/article/view/68391>>. Acesso em: 10 nov. 2022.

ROCHA, Angela da; ÁVILA, Henrique de Azevedo. Teoria institucional e modos de entrada de multinacionais de países emergentes. **Revista de Administração de Empresas**, v. 55, n. 3, p. 246-257, 2014. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/rae/a/5D8DnqPbQcMMp9gGK7zXvGN/abstract/?lang=pt>>. Acesso em: 10 nov. 2022.

RODRIGUES SANTOS, Alexandre *et al.* Orçamento, Indicadores e Gestão de Desempenho das Universidades Federais Brasileiras. **Administração Pública e Gestão Social**, [s. l.], v. 9, n. 4, p. 276–285, 2017. Disponível em: <<https://doi.org/10.21118/apgs.v1i4.1295>>. Acesso em: 10 nov. 2022.

ROMONLINI, Alberto; FISSI, Silvia; GORI, Elena. Quality Disclosure in Sustainability Reporting: Evidence from Universities. **Transylvanian Review of Administrative**

Sciences, [s. l.], n. 44, p. 196–218, 2015. Disponível em: <<https://rtsa.ro/tras/index.php/tras/article/view/433>>. Acesso em: 19 nov. 2022.

RUPLEY, Kathleen Hertz; BROWN, Darrell; MARSHALL, Scott. Evolution of corporate reporting: From stand-alone corporate social responsibility reporting to integrated reporting. **Research in Accounting Regulation**, [s. l.], v. 29, n. 2, p. 172–176, 2017. Disponível em: <<https://doi.org/10.1016/j.racreg.2017.09.010>>. Acesso em: 10 nov. 2022.

SALITERER, Iris; SICILIA, Maria francesa; STECCOLINI, Ileana. Public Budgets and Budgeting in Europe: State of the Art and Future Challenges. In: ONGARO, Edoardo; THIEL, Sandra van (org.). **The Palgrave Handbook of Public Administration and Management in Europe**. Cham, Switzerland: Palgrave Macmillan, 2018. p. 141–164. Disponível em: <https://link.springer.com/chapter/10.1057/978-1-137-55269-3_7>. Acesso em: 20 set. 2021.

SANTOS, Jaedson Gomes dos; MOTA, Flávio Perazzo Barbosa. A Transparência Governamental em tempos de Covid-19: Reflexões do quadro Brasileiro. **Revista eletrônica Gestão & Sociedade**, v. 14, n. 39, p. 3716-3724, 2020. Disponível em: <<https://scholar.archive.org/work/uljq7p3tkrbd7mjakpqxpf6wa/access/wayback/https://ges.emnuvens.com.br/gestoesociedade/article/download/3288/1473>>. Acesso em: 10 nov. 2021.

SASB, Sustainability Accounting Standards Board. **About us**. [S. l.], 2021. Disponível em: <<https://www.sasb.org/about/>>. Acesso em: 10 nov. 2021.

SCAPENS, Robert W.; VAROUTSA, Evangelia. Accounting in Inter-organizational Relationships – The Institutional Theory Perspective. In: HÅKANSSON, Håkan; KRAUS, Kalle; LIND, Johnny. **Accounting in Networkings**. Routledge, 2010. p. 328-355.

SIBONI, Benedetta; DEL SORDO, Carlotta; PAZZI, Silvia. Sustainability reporting in state universities: Na investigation of Italian pioneering practices. **International Journal of Social Ecology and Sustainable Development**, [s. l.], v. 4, n. 2, p. 1–15, 2013. Disponível em: <<https://doi.org/10.4018/jsesd.2013040101>>. Acesso em: 10 nov. 2021.

SANT'ANA, A. L. et al. **Elaboração de Cenários Prospectivos em Instituições de Ensino Superior**. 2. ed. Brasília: SESu/MEC, 2017. 98 p. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/docman/julho-2017-pdf/68768-manual-elaboracao-de-cenarios/file>>. Acesso em: 16 mar. 2021.

SILVA, Roberta Cristina da; SANTOS, Fernando de Almeida; SANTOS, Neusa Maria Bastos Fernandes Dos. A atuação do Relato Integrado nas empresas brasileiras: Um estudo comparativo sobre a forma de divulgação do RI entre os dois maiores bancos privados nacionais. **Revista Metropolitana de Sustentabilidade-RMS, São Paulo**, v. 9, n. 2, p. 86-101, 2019. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3658624>. Acesso em: 10 nov. 2021>.

SILVEIRA, Felipe Gomes da. **A Lei de Responsabilidade Fiscal e o Princípio da Transparência: análise dos instrumentos de gestão dos recursos públicos.** 2021. Disponível em: <<https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/123456789/20775>>. Acesso em: 18 nov. 2021.

SIRVINSKAS, Luís Paulo. **Manual de direito ambiental.** 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SUCHMAN, Mark C. Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. **Academy of management review**, v. 20, n. 3, p. 571-610, 1995. Disponível em: <<https://journals.aom.org/doi/abs/10.5465/AMR.1995.9508080331>>. Acesso em: 20 nov. 2022.

TER BOGT, Henk J.; SCAPENS, Robert W. Performance Management in Universities: Effects of the Transition to More Quantitative Measurement Systems. **European Accounting Review**, [s. l.], v. 21, n. 3, p. 451–497, 2012. Disponível em: <<https://doi.org/10.1080/09638180.2012.668323>>. Acesso em: 20 nov. 2022.

TIRON-TUDOR, Adriana *et al.* Are Romanian Higher Education Institutions Prepared for an Integrated Reporting? The Case of Babeş-Bolyai University. *In*: MANES-ROSSI, Francesca; ORELLI, Rebecca Levy (org.). **New Trends in Public Sector Reporting.** Cham, Switzerland: [s. n.], 2020. p. 129–152. Disponível em: <https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-030-40056-9_7>. Acesso em: 17 nov. 2022.

TRENNEPOHL, Terence Dorneles. **Manual de direito ambiental.** 6. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

VELTRI, Stefania; SILVESTRI, Antonella. The Free State University integrated reporting: a critical consideration. **Journal of Intellectual Capital**, [s. l.], v. 16, n. 2, p. 443–462, 2015. Disponível em: <<https://doi.org/10.1108/JIC-06-2014-0077>>. Acesso em: 17 nov. 2021.

VERDUM, Ana Carolina Campara; TREVISAN, Leonardo Fontana; DA SILVA, Rosane Leal. Cognoscibilidade e controle social da transparência pública sob a égide da demodiversidade: estudo empírico de portais eletrônicos ministeriais latino-americanos. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, v. 11, n. 1, 2021. Disponível em: <<https://www.rdi.uniceub.br/RBPP/article/view/7123>>. Acesso em: 10 nov. 2022.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** São Paulo: Atlas, 2011.

VIVIAN, Bruce; MAROUN, Warren. Progressive public administration and new public management in public sector accountancy: Na international review. **Meditari Accountancy Research**, [s. l.], v. 26, n. 1, p. 44–69, 2018. Disponível em: <<https://doi.org/10.1108/MEDAR-03-2017-0131>>. Acesso em: 29 nov. 2021.

YIN, Robert. **Estudo de Caso - planejamento e métodos.** Porto Alegre: Bookman, 2001.

ZARO, Elise Soerger. **Análise comparativa de relatos integrados das empresas brasileiras à luz da estrutura conceitual**. 170 f. 2015. UFSC, Florianópolis, 2015. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/134964>>. Acesso em: 29 out. 2021.

APÊNDICE A – DETALHAMENTO DO IERI

Capital financeiro

CA1.1		A escala da organização por informações financeiras
CA1.2		Quaisquer mudanças significativas durante o período do relatório em relação à estrutura de capital da organização
CA1.3	GRI 201-1	Valor econômico direto gerado e distribuído
CA1.4	GRI 201-4	Ajuda financeira recebida do governo

Capital manufaturado

CA2.1	GRI 203-1	A escala de filiais e escritórios da organização
CA2.2	GRI 203-1	Descrição das máquinas e ferramentas utilizadas na organização
CA2.3	GRI 203-1	Descrição da infraestrutura relacionada à operação da organização
CA2.4		Quaisquer mudanças significativas durante o período do relatório em relação à localização ou mudanças nas operações da organização

Capital intelectual

CA3.1		Propriedade intelectual
CA3.1.1		Descrição das patentes
CA3.1.2		Descrição dos direitos autorais
CA3.1.3		Descrição do software
CA3.1.4		Descrição de direitos e licenças
CA3.1.5		Descrição das marcas registradas
CA3.1.6		Valor gasto na obtenção ou proteção da propriedade intelectual acima
CA3.1.7		Uma declaração sobre o valor da marca da organização por valor em dólares, classificação, prêmios ou índice
CA3.2		Capital organizacional
CA3.2.1		Descrição da cultura corporativa
CA3.2.2		Descrição dos sistemas da organização
CA3.2.3		Descrição dos procedimentos da organização
CA3.2.4		Descrição dos protocolos da organização
CA3.2.5		Descrição de outras capacidades organizacionais
CA3.2.6		O valor total do investimento

Capital humano

CA4.1	GRI401	A escala da organização de acordo com as informações de emprego atuais
CA4.1.1	GRI401-1	Número total e taxa de novas contratações de empregados durante o período coberto pelo relatório, discriminados por faixa etária, gênero e região
CA4.1.2	GRI401-1	Número total e taxa de rotatividade de empregados durante o período coberto pelo relatório, discriminados por faixa etária, gênero e região
CA4.2	GRI404	Descrição do treinamento e educação dos funcionários

CA4.2.1	GRI404-1	Média de horas de capacitação por ano, por empregado
CA4.2.2	GRI404-2	Programas para o aperfeiçoamento de competências dos empregados e de assistência para transição de carreira
CA4.2.3	GRI404-3	Percentual de empregados que recebem avaliações regulares de desempenho e de desenvolvimento de carreira
CA4.3		Descrição das relações de trabalho/gestão
CA4.3.1	GRI401-2	Benefícios oferecidos a empregados em tempo integral que não são oferecidos a empregados temporários ou de período parcial
CA4.3.1.1		Seguro de vida
CA4.3.1.2		Plano de Saúde
CA4.3.1.3		Auxílio doença ou invalidez
CA4.3.1.4		licença maternidade ou paternidade
CA4.3.1.4.1	GRI401-3	Número total de empregados com direito a tirar licença maternidade/paternidade, discriminados por gênero.
CA4.3.1.4.2	GRI401-3	Número total de empregados que tiraram licença maternidade/paternidade, discriminados por gênero.
CA4.3.1.4.3	GRI401-3	Número total de empregados que retornaram ao trabalho depois do término da licença maternidade/paternidade, discriminados por gênero.
CA4.3.1.4.4	GRI401-3	Número total de empregados que retornaram ao trabalho depois do término da licença maternidade/paternidade e continuaram empregados doze meses após seu retorno ao trabalho, discriminados por gênero.
CA4.3.1.4.5	GRI401-3	Taxas de retorno ao trabalho e retenção de empregados que tiraram licença maternidade/paternidade, discriminadas por gênero.
CA4.3.1.5		Previdência Privada
CA4.3.1.6		Plano de aquisições de ações
CA4.3.1.7		Outros
CA4.4	GRI403	Descrição da saúde e segurança ocupacional
CA4.4.1	GRI403-1	Declaração de existência do sistema de gestão de saúde e segurança do trabalhador
CA4.4.2	GRI403-2	Identificação de periculosidade, avaliação de riscos e investigação de incidentes
CA4.4.3	GRI403-3	descrição das funções dos serviços de saúde do trabalho
CA4.4.4	GRI403-4	participação e consulta aos trabalhadores no desenvolvimento, implementação e avaliação do sistema SST
CA4.4.5	GRI403-5	Capacitação de trabalhadores em SST
CA4.4.6	GRI403-6	Promoção da saúde do trabalhador
CA4.4.7	GRI403-7	Prevenção e mitigação de impactos de SST
CA4.4.8	GRI403-8	percentual de pessoas que não são empregados mas cujo trabalho e/ou local de trabalho é controlado pela organização que estão cobertos pelo sistema de SST

CA4.4.9	GRI403-9	Acidentes de trabalho
CA4.4.10	GRI403-10	Doenças laborais
CA4.5	GRI405	Descrição da diversidade e oportunidades
CA4.5.1	GRI405-1	Diversidade em órgãos de governança e empregados
CA4.5.2	GRI405-2	Proporção entre salário base e entre remuneração entre os generos
CA4.5.3	GRI406-1	Casos de discriminação e medidas corretivas
CA4.6	GRI410	Descrição das práticas de segurança
CA4.6.1	GRI410-1	Capacitação do pessoal de segurança
CA4.7		Descrição dos direitos humanos
CA4.7.1	GRI 408-1	Operações e fornecedores com risco de trabalho infantil
CA4.7.2	GRI409-1	Operações e fornecedores com risco de trabalho analogo ao escravo
CA4.7.3	GRI411-1	violação de direitos de povos indigenas
CA4.7.4	GRI421-1	Casos submetidos à avaliação de direitos humanos
CA4.7.5	GRI412-2	Capacitação de empregados em direitos humanos
CA4.7.6	GRI412-3	Acordos e contratos com cláusulas de direitos humanos
CA4.7.7	GRI407-1	Operações e fornecedores onde o direito a liberdade e negociação sindical está em risco
CA4.8		Descrição dos mecanismos formais de reclamação

Capital social e de relacionamento

CA5.1		Participação em quaisquer iniciativas voluntárias que se apliquem ao desempenho econômico, social e ambiental da organização
CA5.2		Participação em quaisquer associações/iniciativas específicas do setor que se apliquem ao desempenho econômico, social e ambiental da organização
CA5.3		Participação em outras organizações/associações nacionais/internacionais que se apliquem ao desempenho econômico, social e ambiental da organização (Se não for contemplado no CAH 5.1 ou CAH 5.2 acima)
CA5.4		Envolvimento das partes interessadas na definição de políticas econômicas, sociais e ambientais corporativas
CA5.5		Envolvimento das partes interessadas nos processos de divulgação ambiental, social e econômica
CA5.6		Descrição da cadeia de suprimentos de uma organização
CA5.7		Descrição da presença (de mercado) de uma organização
CA5.8		Descrição dos impactos atuais ou esperados da operação de uma organização ou dos investimentos significativos em infraestrutura nas comunidades

CA5.9		Descrição dos impactos atuais ou esperados dos produtos e/ou serviços de uma organização
CA5.10	GRI407	Uma visão geral das políticas de uma organização sobre a declaração de liberdade de associação e negociação coletiva
CA5.11		Descrição dos direitos dos povos indígenas
CA5.12		Descrição da avaliação de fornecedores quanto aos seus impactos na sociedade
CA5.13	GRI205	Descrição de políticas ou mecanismos relacionados ao combate à corrupção
	GRI205-1	Operações avaliadas quanto à risco de corrupção
	GRI205-2	Capacitação e comunicação em políticas e procedimentos de combate à corrupção
	GRI205-3	Casos confirmados de corrupção e medidas tomadas
CA5.14		Descrição das contribuições políticas feitas por uma organização
CA5.15		Descrição de quaisquer políticas e/ou mecanismos relacionados ao comportamento anticompetitivo
CA5.16		Descrição de quaisquer políticas e/ou mecanismos relacionados à participação na proteção dos clientes
Capital natural		
CA6.1	GRI301	Materiais
CA6.1.1		Descrição do peso e volume de materiais renováveis ou não renováveis consumidos
CA6.2	GRI302	Energia
CA6.2.1	GRI302-1	Descrição do consumo de energia dentro da organização
CA6.2.2	GRI302-2	Descrição do consumo de energia fora da organização
CA6.2.3	GRI302-3	Descrição da intensidade energética
CA6.2.4	GRI302-4	Descrição de como reduzir o consumo de energia
CA6.3	GRI303	Água e Efluentes
CA6.3.1	GRI303-1	Interações com a água como um recurso compartilhado
CA6.3.1.1		Onde a água é captada, consumida e descartada, e os impactos relacionados à água que ela causou ou para os quais contribuiu
CA6.3.1.2		Descrição da abordagem utilizada para identificar impactos relacionados à água

CA6.3.1.3		Descrição da abordagem utilizada para identificar impactos relacionados à água, inclusive com os stakeholders
CA6.3.1.4		Descrição dos processos de fixação de objetivos e metas relacionados à água
CA6.3.2	GRI303-2	Gestão de impactos relacionados ao descarte de água
CA6.3.2.1		Descrição dos padrões mínimos estabelecidos para a qualidade do descarte de efluentes
CA6.3.2.2		Como foram determinados os padrões para instalações com operações em locais sem requisitos para descarte
CA6.3.2.3		Normas ou diretrizes de qualidade da água desenvolvidos internamente
CA6.3.2.4		Normas setoriais consideradas
CA6.3.3	GRI303-3	Captação de água
CA6.3.3.1		Captação total de água em todas as áreas em megalitros, discriminada por fontes
CA6.3.4	GRI303-4	Descarte de água
CA6.3.4.1		Descarte total de água em megalitros, discriminado por tipos de destinação
CA6.3.4.2		Substâncias prioritárias que suscitem preocupação para as quais há tratamento do descarte
CA6.3.5	GRI303-5	Consumo de água
CA6.3.5.1		Consumo total de água de todas as áreas em megalitros
CA6.4	GRI304	Biodiversidade
CA6.4.1	GRI304-1	Áreas de proteção ambiental e áreas de alto valor de biodiversidade situadas fora de áreas de proteção ambiental
CA6.4.2	GRI304-2	Impactos significativos de atividades, produtos e serviços na biodiversidade
CA6.4.3	GRI304-3	Habitats protegidos ou restaurados
CA6.4.4	GRI304-4	Espécies incluídas na lista vermelha da IUCN e em listas nacionais de conservação
CA6.5	GRI305	Emissões
CA6.5.1	GRI305-1	Emissões diretas (Escopo 1) de gases de efeito estufa (GEE)
CA6.5.2	GRI305-2	Emissões indiretas (Escopo 2) de gases de efeito estufa (GEE) provenientes da aquisição de energia
CA6.5.3	GRI305-3	Outras emissões indiretas (Escopo 3) de gases de efeito estufa (GEE)
CA6.5.4	GRI305-4	Intensidade de emissões de gases de efeito estufa (GEE)
CA6.5.5	GRI305-5	Redução de emissões de gases de efeito estufa (GEE)
CA6.5.6	GRI305-6	Emissões de substâncias destruidoras da camada de ozônio (SDO)
CA6.5.7	GRI305-7	Emissões de NOX, SOX e outras emissões atmosféricas significativas
CA6.6	GRI306	Resíduos
CA6.6.1	GRI306-1	Geração de resíduos e impactos significativos

CA6.6.2	GRI306-2	Gestão de impactos de resíduos
CA6.6.3	GRI306-3	Resíduos gerados
CA6.6.4	GRI306-4	Resíduos não destinados a disposição final
CA6.6.5	GRI306-5	Resíduos destinados a disposição final
CA6.7	GRI307	Conformidade ambiental
CA6.7.1	GRI307-1	Não conformidade com leis e regulamentos ambientais
CA6.8	GRI308	Avaliação ambiental de fornecedores
CA6.8.1	GRI308-1	Novas contratações e rotatividade de empregados
CA6.8.2	GRI308-2	Impactos ambientais negativos da cadeia de fornecedores e medidas tomadas

Visão geral organizacional e ambiente externo

CE1.1	Missão e visão da organização
CE1.2	Cultura, ética e valores da organização
CE1.3	Propriedade da organização e estrutura operacional
CE1.4	Principais atividades e mercados da organização
CE1.5	Cenário competitivo da organização e posicionamento de mercado
CE1.6	Posição da organização dentro da cadeia de valor
CE1.7	Informações quantitativas chave da organização
CE1.8	Descrição das necessidades e interesses legítimos das principais partes interessadas
CE1.9	Condições macro e microeconômicas
CE1.10	Descrição das forças de mercado
CE1.11	Descrição da velocidade e efeito da mudança tecnológica
CE1.12	Descrição de questões sociais relacionadas, como mudanças populacionais e demográficas, direitos humanos, saúde, pobreza, valores coletivos e sistemas educacionais
CE1.13	Descrição dos desafios ambientais
CE1.14	Descrição do ambiente político

Governança

CE2.1	Descrição da estrutura de liderança dos responsáveis pela governança da organização
CE2.2	Participação em processos específicos usados para tomar decisões estratégicas e estabelecer e monitorar a cultura da organização
CE2.3	Ações específicas tomadas pelos responsáveis pela governança para influenciar e monitorar a direção estratégica da organização e sua abordagem de gestão de riscos
CE2.4	Descrição de como a cultura, a ética e os valores da organização se refletem no uso e efeitos sobre os capitais
CE2.5	Descrição da influência dos requisitos regulatórios nas práticas de governança da organização

CE2.6	Descrição da responsabilidade de governança para promover e possibilitar a inovação
CE2.7	Descrição de como a remuneração e os incentivos estão atrelados à criação de valor no curto, médio e longo prazo
Modelo de negócios	
CE3.1	Um diagrama simples destacando os principais elementos, apoiado por uma explicação clara da relevância desses elementos para a organização
CE3.2	Identificação explícita dos elementos-chave do modelo de negócios
CE3.3	Narrativa das circunstâncias particulares da organização
CE3.4	Identificação de partes interessadas críticas e outras dependências (por exemplo, matéria-prima) e fatores importantes que afetam o ambiente externo
CE3.5	Descrição das conexões entre o modelo de negócios e as informações cobertas por outros elementos de conteúdo
CE3.6	Descrição das principais entradas
CE3.7	Descrição das principais atividades do negócio
CE3.8	Descrição das principais saídas
CE3.9	Descrição dos principais resultados
CE3.10	Descrição dos processos de lidar com vários modelos de negócios
Riscos e oportunidades	
CE4.1	Descrição dos principais riscos e oportunidades que afetam a capacidade da organização de criar valor no curto, médio e longo prazo
CE4.2	Uma declaração da fonte específica de riscos e oportunidades, que pode ser interna, externa ou uma mistura dos dois
CE4.3	Avaliação da probabilidade de materialização dos riscos e oportunidades
CE4.4	Participação na mitigação ou gestão dos principais riscos ou criação de valor a partir das principais oportunidades
Estratégia e alocação de recursos	
CE5.1	Os objetivos estratégicos de curto, médio e longo prazo da organização
CE5.2	Descrição das estratégias da organização para alcançar esses objetivos estratégicos
CE5.3	Descrição dos planos de alocação de recursos usados para implementar sua estratégia
CE5.4	Descrição da medição de conquistas e metas de resultados ao longo do tempo
Desempenho	
CE6.1	Descrição dos indicadores quantitativos relacionados a metas e riscos e oportunidades

CE6.2	Descrição da influência dos capitais dentro e fora da organização
CE6.3	Descrição das relações com as principais partes interessadas
CE6.4	As ligações entre o desempenho passado e o atual, e entre o desempenho atual e as perspectivas da organização
CE6.5	Adoção dos KPIs para apresentar vínculos entre o desempenho financeiro e outros desempenhos
CE6.6	Descrição da influência dos regulamentos no desempenho da organização

Perspectiva

CE7.1	Descrição das mudanças esperadas ao longo do tempo
CE7.1.1	Descrição das expectativas de curto prazo da organização sobre o ambiente externo
CE7.1.2	Descrição das expectativas de médio prazo da organização sobre o ambiente externo
CE7.1.3	Descrição das expectativas de longo prazo da organização sobre o ambiente externo
CE7.1.4	Uma declaração sobre como as expectativas de curto prazo afetam a organização
CE7.1.5	Uma declaração sobre como as expectativas de médio prazo afetam a organização
CE7.1.6	Uma declaração sobre como as expectativas de longo prazo afetam a organização
CE7.1.7	Disponibilidade e acessibilidade de recursos para enfrentar quaisquer desafios críticos
CE7.1.8	Disponibilidade e acessibilidade de recursos para enfrentar quaisquer incertezas
CE7.2	Descrição de possíveis implicações ao longo do tempo
CE7.2.1	Discussão sobre como o ambiente externo afeta o alcance dos objetivos estratégicos
CE7.2.2	Discussão sobre como os riscos afetam o alcance dos objetivos estratégicos
CE7.2.3	Discussão sobre como as oportunidades afetam a realização dos objetivos estratégicos
CE7.2.4	Uma declaração de técnicas adotadas para gerenciar os principais relacionamentos relacionados às capitais
CE7.2.5	Uma declaração de por que esses relacionamentos-chave são importantes para a capacidade de criação de valor da organização
CE7.3	Descrição das sensibilidades envolvidas na previsão de informações prospectivas

CE7.3.1	Um resumo das suposições relacionadas usadas nas previsões ou projeções incluídas no relatório de perspectivas da organização
CE7.3.2	Uma comparação do desempenho atual com as metas inicialmente identificadas, usadas para revisar as perspectivas existentes de uma organização
CE7.4	Requisitos regulatórios que afetam as perspectivas da organização
CE7.4.1	Uma visão geral dos requisitos legais ou regulamentares relativos incluídos ao prever as perspectivas de uma organização

Base de preparação e apresentação

CE8.1	Um resumo do processo de determinação de materialidade da organização
CE8.2	Descrição do limite do relatório
CE8.3	Um resumo das estruturas e métodos significativos usados para quantificar ou avaliar assuntos materiais

Orientação geral de relatórios

CE9.1	Divulgação de assuntos materiais
CE9.2	Divulgação sobre capitais
CE9.3	Prazos de curto, médio e longo prazos
CE9.4	Apresentar informações em uma agregação ou desagregação

Foco estratégico e orientação para o futuro

GP1.1	Descrição do plano estratégico da organização
GP1.2	Uma declaração sobre como o órgão de governança leva em consideração a influência das informações acima (atribuídas em GP1.1) em diferentes períodos de tempo
GP1.3	Descrição de como uma organização atinge seus objetivos estratégicos

Conectividade de informações

GP2.1	Descrição da conectividade da informação
-------	--

Relacionamento com as partes interessadas

GP3.1	Natureza e qualidade dos relacionamentos da organização com suas principais partes interessadas
GP3.1.1	Uma lista de grupos de partes interessadas envolvidos com a organização
GP3.1.2	Uma declaração sobre a identificação e seleção das partes interessadas com quem se envolver
GP3.2	Engajamento das partes interessadas nas atividades da organização
GP3.2.1	Descrição do envolvimento das partes interessadas nas questões ambientais e sociais da organização
GP3.2.2	Descrição do envolvimento das partes interessadas em outras questões da organização relacionadas às suas operações diárias

GP3.2.3	Uma indicação se algum envolvimento com as partes interessadas foi realizado especificamente como parte do processo de preparação do relatório
GP3.2.4	Uma declaração dos principais tópicos e preocupações que foram levantadas por meio do engajamento das partes interessadas
GP3.2.5	Uma declaração de como a organização respondeu a esses tópicos e preocupações principais, inclusive por meio de relatórios
GP3.3	Responsabilidade e transparência
GP3.3.1	Descrição dos processos adotados para cumprir a prestação de contas e a transparência

Materialidade

GP4.1	Descrição do processo de determinação da materialidade
GP4.2	Descrição do limite do relatório

Concisão

GP5.1	Apresentação concisa de informações de maneira lógica, usando linguagem simples e fazendo links entre as informações (não de maneira clichê)
-------	--

Confiabilidade e integridade

GP6.1	Apresentação de informações de uma maneira que exemplifique a confiabilidade delas
GP6.2	Apresentação de informações de uma maneira que exemplifique a integridade delas

Consistência e comparabilidade

GP7.1	Apresentação de informações de maneira consistente
GP7.2	Apresentação de informações em comparação

APÊNDICE B – EVOLUÇÃO DOS ELEMENTOS DO RG DE 2014 A 2021

2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
	Apresentação	Apresentação	Apresentação		Mensagem do dirigente máximo	Mensagem do dirigente máximo	Mensagem do dirigente máximo
Identificação e atributos das Unidades Jurisdicionadas cujas gestões compõem o relatório	Identificação e visão geral da unidade	Visão geral	Visão geral	Visão geral organizacional e ambiente externo	Visão geral organizacional e ambiente externo	Visão geral organizacional e ambiente externo	Visão geral organizacional e ambiente externo
Informações sobre a Governança	Governança	Governança, gestão de riscos e controles internos	Governança, gestão de riscos e controles internos	Planejamento e Governança	Governança, estratégia e alocação de recursos	Governança, estratégia e alocação de recursos	Governança, estratégia e alocação de recursos
Planejamento da unidade e resultados alcançados	Desempenho operacional		Planejamento organizacional e resultados	Resultados da gestão	Resultados da gestão	Resultados da gestão	Resultados e desempenho da gestão
				Gestão de riscos e controles internos	Riscos, oportunidades e perspectivas	Riscos, oportunidades e perspectivas	Riscos, oportunidades e perspectivas

2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Ambiente de atuação							
Gestão do patrimônio mobiliário e imobiliário							
Gestão de pessoas, terceirização de mão de obra e custos relacionados							
Gestão da tecnologia da informação							
Gestão do uso de recursos renováveis e gestão ambiental							
Informações específicas das instituições federais de ensino superior							
Informações contábeis							
Relacionamento com a sociedade	Relacionamento com a sociedade	Relacionamento com a sociedade	Relacionamento com a sociedade				

2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
	Áreas especiais da gestão	Áreas especiais da gestão	Áreas especiais da gestão				
	Planejamento organizacional e desempenho orçamentário	Planejamento organizacional e desempenho orçamentário					
			Relatórios, pareceres e declarações				
Outras informações sobre a gestão		Outras informações relevantes da gestão		Outras informações relevantes			
				Alocação de recursos e áreas especiais da gestão			

ANEXO A – RELAÇÃO DE NORMAS GRI

Normas gerais:

GRI 101: Fundamentos 2016; GRI 102: Conteúdos Gerais 2016; GRI 103: Forma de Gestão 2016;

As normas GRI dividem-se em três tópicos: econômicos (série 200), ambientais (série 300) e sociais (série 400):

GRI 201: Desempenho Econômico 2016; GRI 202: Presença no Mercado 2016; GRI 203: Impactos Econômicos Indiretos 2016; GRI 204: Práticas de Compra 2016; GRI 205: Combate à Corrupção 2016; GRI 206: Concorrência Desleal 2016; GRI 207: Tributos 2019.

GRI 301: Materiais 2016; GRI 302: Energia 2016; GRI 303: Água e Efluentes 2018; GRI 304: Biodiversidade 2016; GRI 305: Emissões 2016; GRI 306: Resíduos 2020; GRI 307: Conformidade Ambiental 2016; GRI 308: Avaliação Ambiental de Fornecedores 2016.

GRI 401: Emprego 2016; GRI 402: Relações de Trabalho 2016; GRI 403: Saúde e Segurança do Trabalho 2018; GRI 404: Capacitação e Educação 2016; GRI 405: Diversidade e Igualdade de Oportunidades 2016; GRI 406: Não Discriminação 2016; GRI 407: Liberdade Sindical e Negociação Coletiva 2016; GRI 408: Trabalho Infantil 2016; GRI 409: Trabalho Forçado ou Análogo ao Escravo 2016; GRI 410: Práticas de Segurança 2016; GRI 411: Direitos de Povos Indígenas 2016; GRI 412: Avaliação de Direitos Humanos 2016; GRI 413: Comunidades Locais 2016; GRI 414: Avaliação Social de Fornecedores 2016; GRI 415: Políticas Públicas 2016; GRI 416: Saúde e Segurança do Consumidor 2016; GRI 417: Marketing e Rotulagem 2016; GRI 418: Privacidade do Cliente 2016; GRI 419: Conformidade Socioeconômica 2016.

ANEXO B – OBJETIVOS DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

1. O primeiro é a “erradicação da pobreza”, com vinte itens e subitens, no qual visam acabar com a pobreza em todas as suas formas, em todos os lugares;
2. O segundo objetivo é a “fome zero e agricultura sustentável”, com vinte e dois itens e subitens, no qual objetivam acabar com a fome, objetivam a segurança alimentar e a melhorando a nutrição, além de promover a agricultura sustentável;
3. O terceiro objetivo é a “boa saúde e bem-estar”, possui quarenta e um itens e subitens, destinados a assegurar uma vida saudável, de forma a promover o bem-estar para todas as pessoas, independentemente da idade;
4. O quarto é “educação de qualidade”, com vinte e dois itens e subitens, no qual aspiram assegurar a educação inclusiva e equitativa e de qualidade, promovendo a oportunidades de aprendizagem ao longo da vida para todas as pessoas;
5. O quinto objetivo é “igualdade de gênero”, com vinte e três itens e subitens, todos visando promover a igualdade de gênero e empoderar todas do sexo feminino;
6. O sexto é “água potável e saneamento”, com dezenove itens e subitens, no qual buscam garantir disponibilidade e manejo sustentável da água e saneamento para todas as pessoas;
7. O sétimo objetivo é “energia limpa e acessível”, com onze itens e subitens, empenhados em garantir acesso à energia elétrica com preço acessível, de forma confiável, sustentável e renovável para todas as pessoas;
8. O oitavo é “emprego decente e crescimento econômico”, composto com vinte e oito itens e subitens, que almejam promover o crescimento econômico sustentado, inclusivo e sustentável, além de emprego pleno e produtivo, e trabalho decente para todas as pessoas;
9. O nono objetivo é “indústria, inovação e infraestrutura”, com vinte itens e subitens, visando construir uma infraestrutura resiliente, promovendo a industrialização inclusiva e sustentável, além de fomentar a inovação;
10. O décimo ODS é a “redução das desigualdades”, com trinta e um itens e subitens, no qual todos buscam reduzir a desigualdade dentro dos países e entre eles próprio;
11. O décimo primeiro objetivo é “cidades e comunidades sustentáveis”, com vinte e quatro itens e subitens, objetivando tornar as cidades e os assentamentos humanos inclusivos, seguros, resilientes e sustentáveis;
12. O décimo segundo ODS é “consumo e produção responsáveis”, com vinte e quatro itens e subitens, que aspiram assegurar padrões de produção e de consumo sustentáveis;

13. O décimo terceiro objetivo é “ação contra a mudança global do clima”, com treze itens e subitens, visando que sejam tomadas medidas urgentes para combater a mudança climática e seus impactos;
14. O décimo quarto ODS é “vida na água”, com vinte itens e subitens, destinados a conservação e uso sustentável dos oceanos, mares e recursos marinhos para o desenvolvimento sustentável;
15. O décimo quinto objetivo é “vida terrestre”, composto com vinte e seis itens e subitens, todos buscando proteger, recuperar e promover o uso sustentável dos ecossistemas terrestres, além de gerir de forma sustentável as florestas, combater a desertificação, deter e reverter a degradação da terra e deter a perda de biodiversidade;
16. O décimo sexto ODS é a “paz, justiça e instituições eficazes”, com trinta e seis itens e subitens, objetivando promover sociedades pacíficas e inclusivas para o desenvolvimento sustentável, proporcionando o acesso à justiça para todas as pessoas, além de construir instituições eficazes, responsáveis e inclusivas em todos os níveis;
17. O décimo sete objetivo é “parcerias e meios de implementação”, composto com quarenta e três itens e subitens, todos visando fortalecer os meios de implementação e revitalizar a parceria global para o desenvolvimento sustentável.