

O STATUS QUO DO RELATO INTEGRADO NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

STATUS QUO OF INTEGRATED REPORTING IN THE BRAZILIAN PUBLIC SECTOR

SARA CASTRO

Universidade de Brasília (UnB)
Mestra em Ciências Contábeis (PPGCont/UnB)
Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-4567-1866> / E-mail: scdecastro@outlook.com
SGAN 911, Módulo F, 116, Asa Norte, Brasília/DF

ABIMAEI COSTA

Universidade de Brasília (UnB)
Pós-doutorado em Contabilidade Pública na Universidade de Valência (Espanha)
Orcid: <https://orcid.org/0000-0003-0404-701X> / E-mail: professor.abimael@gmail.com

Submissão: 05/07/2021. Revisão: 07/01/2022; 18/06/2022; Aceite: 30/09/2022. Publicação: 03/10/2022.
DOI: <http://dx.doi.org/10.22277/rgo.v15i3.6542>

RESUMO

Objetivo: apresentar o estado atual de conhecimento sobre Relato Integrado com ênfase nas contribuições voltadas ao Setor Público brasileiro, tendo em vista a Decisão Normativa n.º 178/2019, do Tribunal de Contas da União, como o marco para a instituição do modelo de relatório de gestão das prestações de contas anuais baseado no Relato Integrado.

Método/abordagem: a pesquisa está fundamentada na metodologia bibliográfica, por meio do levantamento de estudos, publicados entre 2014 e 2022, sobre o Relato Integrado no Brasil.

Principais Resultados: identifica-se nas pesquisas recentes sobre Relato Integrado no Setor Público brasileiro uma linha de pesquisa principal de análise de Relatos Integrados de empresas estatais, cujo objetivo é identificar o tipo de discurso de sustentabilidade predominante; verifica-se que as pesquisas direcionadas ao Setor Público não recebem a mesma atenção que do setor privado; verificou-se, ainda, que a Decisão Normativa 178/2019 se aplica aos pilares da Teoria Institucional, no que concerne às influências isomórficas competitivas e coercivas da tomada de decisão de instituir o Relato Integrado no Setor Público brasileiro.

Contribuições teóricas/práticas/sociais: ainda que a quantidade de pesquisas sobre Relato Integrado que abordam o setor público sejam mais reduzidas que as do setor privado, o presente estudo contribui para uma visão holística sobre a recente instituição do Relato Integrado no contexto público brasileiro.

Originalidade/relevância: a originalidade e a relevância figuram da abordagem institucional utilizada para associar o *status quo* sobre relato integrado no setor público e a institucionalização do Relato Integrado na administração pública por meio da Decisão Normativa 178/2019.

Palavras-chave: Relato Integrado. Teoria Institucional. Setor Público.

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença Creative Commons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

ABSTRACT

Purpose: to present the current state of knowledge on Integrated Reporting with an emphasis on contributions aimed at the Brazilian Public Sector, in view of Normative Decision 178/2019, of the Federal Court of Auditors, as the framework for the institution of the management report model of the annual rendering of accounts based on the Integrated Report.

Method/approach: the research is based on the bibliographic methodology, through the survey of studies, published between 2014 and 2022, on Integrated Reporting in Brazil.

Main findings: Recent research on Integrated Reporting in the Brazilian Public Sector identifies a main line of research analyzing Integrated Reporting from state-owned companies, whose objective is to identify the predominant type of sustainability discourse; it appears that research directed to the Public Sector does not receive the same attention as the private sector; It was also found that Normative Decision 178/2019 applies to the pillars of Institutional Theory, with regard to competitive and coercive isomorphic influences on decision-making to institute Integrated Reporting in the Brazilian Public Sector.

Theoretical, practical/social contributions: although the amount of research on Integrated Reporting that addresses the public sector is smaller than that of the private sector, the present study contributes to a holistic view of the recent institution of Integrated Reporting in the Brazilian public context.

Originality/relevance: originality and relevance figure in the institutional approach used to associate the status quo on integrated reporting in the public sector and the institutionalization of Integrated Reporting in public administration through Normative Decision 178/2019.

Keywords: Integrated Reporting. Institutional Theory. Public Sector.

1 INTRODUÇÃO

O amadurecimento do estudo do Relato Integrado (RI) na esfera privada tornou oportuno o desenvolvimento de estudos também no contexto da administração pública. Examina-se que tal demanda foi fortalecida com o advento da adoção coercitiva do Relato Integrado pelas Unidades Prestadoras de Contas após a publicação da Decisão Normativa n.º 178/2019 do Tribunal de Contas da União (TCU), de forma que o relatório de gestão que acompanha a prestação de contas anual deve aderir ao Relato Integrado, emergido do *framework* internacional do *Internacional Integrated Reporting Council* (IIRC).

Caracteriza-se o RI no Setor Público brasileiro como um novo enfoque desse processo de relatar, cujo produto será um Relatório de Gestão com base no modelo integrado, a fim de agregar informações financeiras e não financeiras. As pesquisas nesse âmbito tornaram-se relevantes para o desenvolvimento e análise da gestão pública, com o objetivo de averiguar a evidenciação da criação de valor público, transparência, qualidade e sustentabilidade das informações prestadas nos relatórios de gestão das prestações de contas públicas.

O Decreto n.º 9.203/2017, a Decisão Normativa n.º 178/2019 e acórdãos do TCU, são os normativos responsáveis por, desde 2017, abrir caminho para a solidificação do RI como o principal modelo de relatório de gestão pública, marcando a sua trajetória recente no Brasil.

Desde 2018, as entidades da administração pública federal estão transmitindo seus relatórios de gestão com informações baseadas no manual de elaboração do RI para o Brasil, que segue o *framework* e as boas-práticas do IIRC (Relatório de gestão, 2019).

A implementação do RI no Brasil vem sendo estudado por algumas linhas de pesquisas que relatam, por exemplo: (i) as circunstâncias da criação do IIRC (Carvalho & Kassai, 2014); (ii) descrevem a evidenciação da criação de valor por meio das informações financeiras (Alves, Kassai, Lucas & Ferreira, 2017); e, (iii) fazem análise qualitativa de relatórios integrados para verificar a transparência das informações prestadas (Tavares, Henrique, Manoel, Santos & Fernandes dos Santos, 2018).

A partir desse fato, verifica-se a necessidade de ampliar o arcabouço de estudos sobre RI no Setor Público brasileiro, dada a reforma promovida pela Decisão Normativa n.º 178/2019, do TCU.

No contexto internacional, apesar de existirem trabalhos empíricos estudando relatórios de sustentabilidade governamental - e alguns deles envolverem empresas públicas de natureza comercial - há poucos estudos abrangendo o RI no Setor Público (Montecalvo, Farneti & de Villiers, 2018).

Diante da introdução do RI no Setor Público e dada a importância desse setor na garantia do bem-estar social e na geração de valor, tem-se a seguinte questão: qual o estado da arte das pesquisas brasileiras da área de Ciências Contábeis sobre o RI no Setor Público? O objetivo geral é apresentar revisão de literatura sobre RI no Brasil, com ênfase no Setor Público. O objetivo específico foi utilizado como um guia para análise dos produtos desta pesquisa, qual seja o de associar o *status quo* sobre relato integrado no setor público e a institucionalização do Relato Integrado na administração pública brasileira por meio da Decisão Normativa do TCU. A presente pesquisa possui um caráter descritivo.

Decorre dessa perspectiva que ao se tratar do novo modelo de relatório de gestão da prestação de contas anual dos gestores públicos aos Tribunais de Contas, a pesquisa em tela é relevante pelas seguintes razões: os Tribunais de Contas são atores de destaque na implementação das IPSAS no Brasil; há convergência ao *framework* internacional sobre RI no Setor Público; há exigência das informações orçamentárias, financeiras e contábeis no RI; e, pesquisadores brasileiros, baseados na Teoria Institucional e com o foco restrito a organizações privadas, já vêm estudando o RI, sendo eles: Silva (2014), Slewinski, Camacho e Sanches, 2015; Castro, 2015; Slewinski, 2016; Correa, 2016; Borçato, 2017; Tunico, 2017; e, Santos, Neumann e Camacho, 2018.

2 O RELATO INTEGRADO NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO SOB A ÓTICA DA TEORIA INSTITUCIONAL

Mudanças isomórficas institucionais resultantes do isomorfismo coercitivo nascem de intervenções políticas e de questões de legitimidade (DiMaggio & Powell, 1983). O caso do RI no Setor Público brasileiro pode ser observado como derivado de pressões formais e informais.

Primeiro, oriundas da Decisão do TCU que, por sua vez, foi uma decisão influenciada pelo contexto social, já que no setor empresarial muitas corporações brasileiras já utilizavam o RI de forma voluntária desde os primórdios da divulgação da estrutura internacional. Segundo, porque muitos países já adotavam o RI no Setor Público (Montecalvo *et al.*, 2018). Terceiro, pela necessidade de legitimar as ações da administração pública na evidenciação da criação de valor de interesse público (Decisão Normativa - TCU n.º 178/2019).

Dessa forma, no que tange ao pilar coercitivo da Nova Teoria Institucional, depreende-se que a decisão do TCU quanto à institucionalização do RI, é proveniente da necessidade de legitimar as práticas institucionais da administração pública federal, quanto aos anseios do contexto social sobre a geração de informações sustentáveis, da criação de valor público e da transparência das atividades da administração pública quanto ao patrimônio e a aplicação dos recursos de natureza pública.

Acredita-se que o isomorfismo coercitivo atua como forma de promover a reforma, em que pese o poder normatizador e fiscalizador do TCU sobre as atividades das entidades da administração pública federal.

Apesar da mudança ter se iniciado no contexto da administração pública federal, vislumbra-se que a mesma será reproduzida também pelos Tribunais de Contas Estaduais e Municipais, dada a hierarquia das normas e das práticas no Setor Público brasileiro.

Além disso, a influência da Teoria Institucional nas pesquisas científicas internacionais é contundente. Observa-se a larga utilização da Teoria Institucional nas pesquisas brasileiras que tratam sobre RI, já que muitos autores a empregam como principal metodologia de pesquisa e como meio de fundamentar suas justificativas de pesquisa ou seus referenciais teóricos. Explica-se.

Zaro (2015), ao fazer uma análise comparativa de relatos integrados das empresas brasileiras à luz da estrutura conceitual e tratar de estudos relacionados, cita Jensen e Berg (2012), que utiliza a abordagem institucional para comparar empresas que utilizam relatórios de sustentabilidade tradicionais com empresas que utilizam o relato integrado e afirmar que características como legislação e mercado de cada país são determinantes para a escolha do modelo mais relevante para os tomadores de decisão.

Garcia, Ciasca e Marçal (2019) citam Frías-Aceituno, Rodrigues-ariza e García-Sánchez (2013) e Dragu e Tiron-Tudor (2013) como estudos relacionados ao afirmar que a Teoria Institucional é um dos principais motivos que levaram as empresas a instituir o RI nas suas práticas organizacionais.

Tunico (2017), usou a Teoria Institucional, a partir da sua ramificação denominada Nova Teoria Institucional, para desenvolver sua pesquisa sobre a divulgação de informações não financeiras por empresas de capital aberto que aderiram ao RI. Segundo o autor, essa perspectiva é a mais adequada para enxergar como interações, processos intraorganizacionais e interesses dos atores afetaram a decisão de adoção e divulgação de relatórios integrados.

Com base no arcabouço literário sobre a relevância da Teoria Institucional nas pesquisas contábeis sobre RI, nacionais e internacionais, apesar de dominante, verifica-se que a metodologia nesse estudo é deveras proveitosa dado o caráter inédito e incipiente de consolidação de pesquisas sobre o RI no Setor Público brasileiro.

2.1 A INSTITUCIONALIZAÇÃO DO RELATO INTEGRADO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA

A decisão do Tribunal de Contas da União (TCU) para a institucionalização do Relato Integrado (RI) no Setor Público brasileiro aconteceu por meio da introdução da DN n.º 161/2017, em que os dirigentes máximos das Unidades Prestadoras de Contas passaram a apresentar relatório de gestão e demais informações referentes à prestação de contas, do exercício de 2017, baseados no modelo de RI, por meio de uma experiência piloto.

Aponta-se que nas ciências sociais o termo institucionalização passou a ser incorporado no estudo organizacional como forma de explicar os motivos que levam as

organizações a passarem por períodos de mudanças. Reflexões que, segundo DiMaggio e Powell (1983), podem ser melhor explicadas por meio do conceito de isomorfismo competitivo e institucional, sendo que esse último acomoda melhor o estudo das organizações contemporâneas, pois, engloba questões relacionadas à política, sociedade e legitimidade das práticas organizacionais ao se considerar os esforços de sobrevivência das organizações.

Esse enfoque constitui uma linha de pensamento chamada de Nova Sociologia Institucional e visão contemporânea das dinâmicas institucionais (Hoque, 2018; Schneiberg & Lounsbury, 2008), nas quais ressalta-se o trabalho seminal de DiMaggio e Powell (1983).

Reputa-se o entendimento de que a competição das organizações não seria somente por recursos e clientes, mas também incluiria a competição por poder político ou por legitimidade de suas crenças institucionais, bem como por consonância social e econômica, afinal, essa competição leva a uma transformação organizacional pela qual se faz possível compreender as organizações modernas.

Examina-se que a construção e a preservação da legitimidade por meio da institucionalização de novas práticas institucionais é o conceito primordial para compreender a tomada de decisão do TCU ao instituir o RI como modelo de relatório de gestão da administração pública federal. A identificação de existência de isomorfismo coercitivo na institucionalização do RI no Setor Público brasileiro decorre das pressões formais e informais oriundas da prática regulamentar e critérios estratégicos reproduzidos pelo TCU.

Identifica-se que as razões estratégicas que levaram o órgão de fiscalização e controle da gestão pública federal a adotar e inserir o modelo de RI no regimento brasileiro relacionam-se com suas atribuições constitucionais, legais e regimentais, seu poder regulamentar para estabelecer normativos a respeito de temas de sua competência e sua preocupação com “a demonstração da geração de valor em termos de produtos, resultados e impactos e a apresentação de informações de modo integrado” (Decisão Normativa 178/2019).

Thomson (2014) afirma que o RI se propõe a oferecer, entre outras coisas, melhor evidência financeira de acontecimentos organizacionais que afetam capitais de consumo financeiro, manufaturado, intelectual, humano, social/relacionamento e natural e que também fortalecem o desenvolvimento do pensamento integrado, conforme estrutura internacional de RI (Thomson, 2014).

Assim, apesar das pesquisas analisadas serem em sua maioria no âmbito do setor privado, há algumas pesquisas que estudam o RI no âmbito das empresas estatais, e, por possuírem características públicas, se aproximam mais do objetivo de apresentar informações sociais e ambientais em função da sociedade.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Para apresentar o estado de conhecimento sobre Relato Integrado no Brasil, foi realizado um levantamento bibliográfico de publicações acadêmicas sobre o tema. Buscou-se em bases de dados pré-selecionadas trabalhos publicados entre 2014 e 2022, que cumprissem os critérios pré-estabelecidos para a inclusão do trabalho na amostra.

O critério para a escolha do período se baseia no fato de que a fase de avanço da implementação do *framework* internacional se deu a partir da sua publicação em dezembro de 2013, e no Setor Público brasileiro a implementação coercitiva se deu a partir de 2018.

Justifica-se a escolha das bases de dados utilizadas por se referirem aos anais eletrônicos dos mais populares congressos de contabilidade brasileiros, estabelecidos em quatro regiões brasileiras: (i) *USP International Conference in Accounting*, da Universidade de São Paulo, região sudeste; (ii) Congresso de Controladoria e Finanças, da Universidade Federal de Santa Catarina, região sul; (iii) Congresso de Ciências Contábeis (CONUCiC), da Universidade Federal de Pernambuco, região nordeste; e, (iv) Congresso Internacional de Contabilidade e Governança (CCGUnB), da Universidade de Brasília, região centro-oeste.

O levantamento bibliográfico se estendeu para bases de dados de periódicos e da Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações, a fim de compor uma base de dados mais ampla para a análise. Essas fontes foram: CAPES Periódicos, *Scientific Electronic Library Online* (SciELO), *Directory of Open Access Journals* (DOAJ), *Scientific Periodicals Electronic Library* (SPELL); e, Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações (BDTD).

As pesquisas nesses repositórios abrangeram os trabalhos da área de Ciências Contábeis. Nessa trajetória, verificou-se relevância na quantidade de trabalhos apresentados no formato de teses e dissertações, por esse motivo, a pesquisa foi estendida para o repositório da BDTD.

Buscaram-se estudos que fizessem referência no título, no resumo ou nas palavras-chave, ao termo “Relato Integrado”, que fossem da área de Ciências Contábeis e que tivessem publicação entre 2014 e 2022. A amostra do estudo foi formada por 71 elementos.

Posteriormente, selecionaram-se as informações a serem obtidas dos trabalhos, seguida da avaliação e interpretação das informações coletadas, a fim de se apresentar o estado de conhecimento sobre Relato Integrado no Brasil.

As informações extraídas e analisadas em cada um dos artigos foram ano de publicação, instituição, título, problema de pesquisa, base teórica, objetivos, metodologia, resultados e referências utilizadas pelos autores.

Quanto aos objetivos dos trabalhos sob análise, a grande maioria teve por objetivo o estudo do Relato Integrado tão somente no setor privado, enquanto uma minoria tinha por objetivo ou citavam de alguma forma o estudo do Relato Integrado nas organizações públicas.

A análise desses estudos revelou, entre outras informações, que as instituições que mais publicaram trabalhos sobre Relato Integrado, entre 2014 e 2022, foram a Universidade de São Paulo (USP), Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), Pontifícia Universidade Católica (PUC/SP), Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Universidade Estadual de Maringá (UEM) e Universidade Federal do Paraná (UFPR).

Infere-se que as linhas de pesquisa observadas nos trabalhos com o objetivo de estudo do Relato Integrado no setor privado são diversas, porém, ressalta-se a predominância do estudo do alinhamento dos relatórios integrados das empresas brasileiras ao modelo proposto pelos órgãos internacionais e também o estudo da eficiência da implementação desse mecanismo para o aumento da legitimidade, gestão, evidência e criação de valor corporativo.

De forma minuciosa, apresenta-se, por exemplo, trabalhos cujos objetivos eram análises de Relatórios Integrados de empresas quanto à conformidade com as diretrizes do IIRC e do *Global Reporting Initiative* (GRI), algumas pesquisas buscaram caracterizar os relatórios quanto ao nível de informações geradas para a tomada de decisão dos *stakeholders*, o papel deles na elaboração desses relatórios, ou ainda, a aderência geral desses relatórios ao *framework* do IIRC.

Outros trabalhos analisados tendiam ao nível de evidenciação de informações integradas, e como elas tem servido como ferramenta de legitimação social; buscavam averiguar sobre mudanças na evidenciação de informações não financeiras, ou ainda, verificar o atual estágio de elaboração de Relato Integrado pelas organizações brasileiras.

Há também os que analisaram o nível de aderência aos indicadores de desempenho dos capitais não-financeiros e os que analisaram balanços socioeconômicos, demonstrações financeiras e relatórios de gestão para afirmar a eficiência dos informes integrados como ferramenta de gestão e de evidenciação da criação de valor.

Verificou-se, ainda, trabalhos na linha de investigação de companhias abertas brasileiras e instituições bancárias, os quais pesquisaram os efeitos da divulgação do Relato Integrado sobre o preço das ações, do custo de capital, da transparência, do desempenho financeiro e como mecanismo de legitimação social.

Bem como os que analisaram a influência da Teoria Institucional, Teoria da Divulgação e da Teoria da Sinalização na divulgação de informações por meio do Relato Integrado ou que tinham por objetivo orientar o mercado na implementação do moderno mecanismo de gestão.

Finalmente, sobre trabalhos na seara da administração pública, uma minoria das pesquisas analisadas citou ou tinham por foco o Relato Integrado no Setor Público. Apresenta-se a seguir os dados dos respectivos trabalhos encontrados.

Tabela 1

Trabalhos sobre Relato Integrado no Setor Público brasileiro, entre 2014 e 2022

N.º	Ano	Congresso/Periódico	Autores	Título do trabalho
1	2017	Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão	Freitas e Freire	Relato Integrado: Um Estudo Da Aderência Da Estrutura Conceitual Proposta Pelo IIRC No Relatório Socioambiental Do Conselho Federal De Contabilidade
2	2019	<i>USP International Conference in Accounting</i>	Garcia <i>et al.</i>	Como O Relato Integrado Vem Sendo Disseminado No Contexto Das Organizações Privadas E Públicas?
3	2020	Contabilidade Vista & Revista	Favato Neumann e Sanches	O Percurso do Contrato de Legitimação para o Desenvolvimento Sustentável: Análise dos Temas Arelados no Relato Integrado do BNDES
4	2020	Advances in Scientific and Applied Accounting	de Souza e Panhoca	O Discurso de Sustentabilidade e a Pesquisa Acadêmica sobre Relato Integrado (IR) no Setor Público
5	2020	UFPR	Souza	A paralaxe do Relato Integrado (IR): descortinando o discurso de sustentabilidade
6	2020	UFPR	Guzzati	Evidenciação da criação de valor no setor agrícola: o caso do Mato Grosso sob o enfoque do <i>framework</i> do relato integrado
7	2021	Advances in Scientific and Applied Accounting	Souza e Panhoca	O Discurso De Sustentabilidade E A Pesquisa Acadêmica Sobre Relato Integrado (IR) No Setor Público
8	2021	Revista Mineira de Contabilidade	Zaro	Relato Integrado e a divulgação corporativa para a sustentabilidade

Nota: USP – Universidade de São Paulo; UFPR – Universidade Federal do Paraná.

4 RESULTADOS

Ilustra-se que, em 2017, a Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão publicou um artigo intitulado: “Relato Integrado: um estudo da aderência da estrutura conceitual

proposta pelo IIRC no relatório socioambiental do Conselho Federal de Contabilidade”, das autoras Betina França Gomes de Freitas e Fátima de Souza Freire, que trata de um estudo de caso em uma entidade da administração pública indireta, e que identificou necessidade de melhoria nos “princípios básicos da materialidade, confiabilidade e completude, conectividade de informações e da coerência e comparabilidade” evidenciados nos dados do relatório corporativo do Conselho Federal de Contabilidade (Freitas & Freire, 2017).

Nesse trabalho, dentre os principais resultados, apresenta-se que o Balanço Social do Conselho Federal de Contabilidade estava alinhado à estrutura do modelo internacional de Relato Integrado, mas, que os princípios da conectividade de informações, coerência e comparabilidade e confiabilidade e completude, precisam ser melhor atendidos, pois, os resultados patrimoniais apurados nas demonstrações financeiras diferiam dos resultados apresentados na divulgação voluntária (Freitas & Freire, 2017).

Descreve-se que, em 2019, o *USP International Conference in Accounting* apresentou o trabalho de Garcia *et al.* (2019), intitulado “Como o relato integrado vem sendo disseminado no contexto das organizações privadas e públicas?”, onde os autores citaram a iniciativa do TCU em formular a Diretriz Normativa n.º 170, de 2018, a fim de exigir “a preparação e apresentação de relatório integrado por todos os órgãos e entidades da administração direta e indireta” e a Lei das Estatais para as empresas públicas e sociedades de economia mista, mas, não aprofundaram a análise no Setor Público já que o objetivo de sua pesquisa era “verificar o atual estágio de elaboração de Relato Integrado pelas organizações brasileiras, públicas ou privadas” (Garcia *et al.*, 2019, p.2).

Registra-se que o periódico Contabilidade Vista & Revista publicou o estudo de Favato, Neumann e Sanches (2020), intitulado “O Percurso do Contrato de Legitimação para o Desenvolvimento Sustentável: Análise dos Temas Arelados no Relato Integrado do BNDES”, cujo objetivo era analisar o conteúdo do Relato Integrado do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) a fim de verificar como o tema do desenvolvimento sustentável foi se desdobrando ao longo das fases políticas enfrentadas pelo banco no período de 1960 a 2000.

Os resultados desse estudo foram interpretados à luz da Teoria da Legitimidade, os autores ressaltaram a contribuição do Relato Integrado, entre os anos de 2013 a 2016, para a comunicação do banco com seus *stakeholders*, reafirmando o cumprimento da missão da entidade, apesar das mudanças nos mandatos públicos (Favato *et al.*, 2020).

De outra forma, o estudo de Guzatti (2020), intitulado “Evidenciação da criação de valor no setor agrícola: o caso do Mato Grosso sob o enfoque do framework do relato integrado”, avaliou o resultado da utilização do Relato Integrado no setor agrícola do estado do Mato Grosso quanto à evidenciação das dimensões econômica, social e ambiental.

Os resultados mostraram que nenhuma das dimensões conseguiu explorar de forma satisfatória as informações dos biomas demonstrando a necessidade de criação de conhecimento multidisciplinar para que todas as dimensões reportem as informações necessárias para alcançar os objetivos de desenvolvimento sustentável para o setor agrícola a nível estadual.

Souza (2020), em sua tese de doutorado na Universidade Federal do Paraná, intitulada “A paralaxe do Relato Integrado (IR): descortinando o discurso de sustentabilidade”, contribuiu com a investigação dos discursos de sustentabilidade nos Relatos Integrados das empresas brasileiras públicas e privadas, entre os anos de 2013 a 2018, a fim de identificar a construção do discurso de sustentabilidade, a representação da sustentabilidade e os efeitos dessa representação nas empresas estatais federais brasileiras.

Os principais resultados indicaram predominância do discurso hegemônico da sustentabilidade econômica, além disso, há indícios de que a sustentabilidade é utilizada erroneamente para conceituar sustentabilidade financeira, gerando consequências políticas, éticas e econômicas à medida que o Relato Integrado é implementado pelas organizações.

Sublinha-se que a análise do discurso sobre sustentabilidade a partir da verificação de Relatos Integrados de empresas do setor público brasileiro também foi feita por de Souza e Panhoca (2020), em seu estudo intitulado “O Discurso de Sustentabilidade e a Pesquisa Acadêmica sobre Relato Integrado (IR) no Setor Público”.

Por meio de uma análise de resultados de pesquisas sobre Relatos Integrados, Souza e Panhoca (2020) afirmam que o discurso de sustentabilidade verificado nas pesquisas revisadas relacionava-se com o desenvolvimento econômico, fortalecendo o discurso hegemônico de sustentabilidade financeira. Além disso, verificaram o potencial do Relato Integrado no alinhamento da missão da organização aos objetivos sustentáveis.

Souza e Panhoca (2021), com base na teoria de Laclau e Mouffe, e na expectativa de ampliar o entendimento da sustentabilidade corporativa, analisaram a construção do discurso de sustentabilidade nos resultados de pesquisas sobre os Relatos Integrados de empresas do setor público e clarificaram que a adoção ao IR pode impulsionar a mudança organizacional atrelada ao discurso hegemônico de sustentabilidade financeira.

Zaro (2021), discutiu o papel dos gestores públicos no incentivo a um comportamento coletivo de autocontrole e planejamento e o potencial do relato integrado de auxiliar *stakeholders* e *shareholders* a entenderem melhor os resultados, os impactos e a geração de valor dos capitais.

Finalmente, identifica-se nas pesquisas recentes sobre Relato Integrado no Setor Público brasileiro uma linha de pesquisa principal de análise de Relatos Integrados de empresas estatais, qual seja a de identificar o tipo de discurso de sustentabilidade predominante nos relatórios de gestão.

4.1 INFLUÊNCIA DA LITERATURA INTERNACIONAL SOBRE OS TRABALHOS ANALISADOS

Avalia-se que, ao se desmembrar do movimento por sustentabilidade da *Global Reporting Initiative* (GRI) e do projeto de sustentabilidade do príncipe de Wales (A4S), o objetivo do *International Integrated Reporting Council* (IIRC) era contribuir para uma economia global sustentável com informações mais compreensivas e transparentes sobre como ações governamentais afetam o ambiente externo, por meio do desenvolvimento do pensamento sustentável e de relatórios de gestão integrados para o ambiente corporativo (Flower, 2014).

Tão logo a iniciativa começou a ser analisada cientificamente, recebeu as primeiras críticas. Acreditava-se que o IIRC tinha perdido o peso necessário para inspirar a prestação de contas de sustentabilidade e que seu modelo de Relato Integrado atendia apenas a necessidade de informações dos *stakeholders* sobre a criação de valor social e ambiental (Flower, 2014).

Por outro lado, também acreditava-se que o principal objetivo do Relato Integrado era apresentar a criação de valor organizacional e não apenas medir os impactos de suas ações na sociedade e no ambiente externo (Adams, 2015) e que algumas mudanças seriam necessárias nos pilares do RI para que ele pudesse contribuir favoravelmente às mudanças no contexto financeiro, ambiental, social, e de governança, com informações mais coesas, claras, confiáveis e comparáveis (Thomson, 2014).

Nos trabalhos analisados, há influência substancial do IIRC quanto à publicação do framework internacional de Relato Integrado, que aconteceu no final do ano de 2013, bem como um estudo publicado em 2011 para fomentar o debate em direção a um consenso sobre o que seria o modelo de Relato Integrado, estabelecendo definições, princípios, conteúdo, benefícios, desafios e perspectivas dos *stakeholders* (*International Integrated Reporting Council*, 2013; 2014).

Há presença significativa de um livro cujo objetivo é incentivar a implementação dessa abordagem nas entidades como forma de melhorar a Responsabilidade Social Corporativa e o comprometimento com a evidenciação de informações sustentáveis (Eccles & Krzus, 2010).

Evidencia-se a influência de trabalhos críticos, os quais questionaram a forma como o Relato Integrado foi sugerido como forma de melhorar as práticas de negócios sustentáveis, pois, segundo autores, o modelo internacional proposto pelo IIRC seria limitado e unilateral, ou seja, reforçaria as práticas corporativas como elas já eram e não incentivaria reflexões críticas sobre práticas de negócios mais sustentáveis, por isso, incentivam a ampliação de métodos inovadores, que melhor contribuam para as transformações de cunho sustentável (Brown & Dillard, 2014).

Citam-se trabalhos que reforçam uma controvérsia do IIRC de submeter as informações sustentáveis à necessidade de manutenção do capitalismo, o que pode transformar o Relato Integrado em apenas um meio de reduzir os conflitos entre os objetivos de maximização de lucro corporativo e o movimento por informações sustentáveis.

Defende-se que o Relato Integrado é uma tentativa de atender às necessidades sociais e legitimar as atividades organizacionais sem que isso impacte de fato a geração de capital (Thomson, 2014; Flower 2015), ressaltando o efeito legitimador da adoção do Relato Integrado (Steyn, 2014).

Estudos exploratórios, por sua vez, fazem recomendações quanto à adoção dos reportes integrados nas companhias. Os autores acreditam que é preciso que cada país crie suas próprias normas e mecanismos de proteção que façam a transparência caminhar junto com o Relato Integrado e que os administradores e gestores sejam capazes de decidir sobre as melhores práticas de divulgação de relatórios para suas instituições, levando em conta a jurisdição de seus países, para obter o melhor proveito em suas decisões (Frías-Aceituno *et al.*, 2013).

O trabalho de Jensen e Berg (2012), analisa por intermédio de uma abordagem institucional as similaridades e diferenças entre algumas companhias que adotavam relatórios de sustentabilidade tradicionais e outras que optaram pelo Relato Integrado, os resultados mostraram que elas são diferentes principalmente quando observadas leis de proteção ao investidor e ao emprego, o nível de desenvolvimento econômico, ambiental e social, responsabilidade corporativa e valores de cada país.

O trabalho de Villiers e Unerman (2014), cuja intenção era apresentar uma agenda de pesquisa em Relato Integrado, a partir de suas percepções sobre os campos de pesquisa em contabilidade e *accountability* correlacionados ao tema de Relato Integrado, destacaram que as principais dificuldades a serem enfrentadas residiam nos terrenos da consolidação entre teoria e prática. Ressalta-se que enfatizaram como limitações da pesquisa o fato da matéria ser recente e estar em desenvolvimento à época.

Thomson (2014), expressou apoio ao estudo de Flower (2015), visto que ambos os autores acreditam na controvérsia do IIRC de submeter as informações sustentáveis à necessidade de manutenção do capitalismo, o que pode transformar o Relato Integrado em

apenas um meio de reduzir os conflitos entre os objetivos de maximização de lucro corporativo e o movimento por informações sustentáveis, como uma tentativa de atender às necessidades sociais e legitimar as atividades organizacionais sem que isso impacte a geração de capital.

Steyn (2014), analisou as percepções de diretores executivos e diretores financeiros de empresas listadas na bolsa de valores da África do Sul sobre a implementação do Relato Integrado, os resultados mostraram que as empresas atribuíram valor da perspectiva da reputação da empresa, necessidades dos investidores, relacionamento com partes interessadas, ressaltando o efeito legitimador da adoção do Relato Integrado.

Dessa forma, verifica-se a predominância de duas linhas de pesquisa nessas obras internacionais: a primeira, valida a importância do Relato Integrado para o alcance de melhores práticas de evidenciação de informações sustentáveis, legitimando a sua adoção (*International Integrated Reporting Council, 2013; Eccles & Krzus, 2010, Frías-Aceituno et al., 2013, Steyn, 2014, Villiers & Unerman, 2014*).

E, a segunda, que segue uma linha crítica, preocupada com as razões por trás da criação do IIRC e do Relato Integrado, as quais lançam críticas e reflexões sobre se esse mecanismo seria eficiente como incentivador de boas práticas de sustentabilidade, tendo em vista estar ligado a discursos de manutenção do capitalismo, reforçar as práticas corporativas já existentes ou ser limitado e unilateral (Thomson, 2014; Flower 2015, Brown & Dillard, 2014).

4.2 A DECISÃO NORMATIVA DO TCU À LUZ DA TEORIA INSTITUCIONAL

Fazendo uso de seu poder normatizador e controlador, o Tribunal de Contas da União (TCU) impôs o RI como principal relatório de gestão dos órgãos da administração pública brasileira. Esse novo procedimento é ditado por meio da DN do TCU n.º 178/2019 cujo objeto da decisão são as prestações de contas anuais da administração pública federal, relativas ao exercício de 2019.

Aponta-se que a manifestação de vontade do TCU, como organização focal, responsável por resguardar a aplicação dos recursos públicos federais e das atividades desempenhadas pelos gestores públicos quanto à gestão desses recursos se deu, nesse caso, como resposta à manifestação de pressões institucionais de natureza coercitiva.

Enuncia-se que o TCU se utiliza do seu poder regulamentar quando define que as Unidades Prestadoras de Contas deverão observar a apresentação de informações de modo integrado a fim de acompanhar as ações estratégicas da Administração com o objetivo de favorecer a demonstração da geração de valor em termos de produtos, resultados e impactos e demonstrar a boa e regular aplicação dos recursos públicos federais e das atividades desenvolvidas pelo gestor público no cumprimento dos objetivos estipulados à Unidade Prestadora de Contas (Decisão Normativa 178/2019).

Segundo o art.º 3 da DN 178/2019, a prestação de contas é uma forma do gestor público demonstrar o alcance dos resultados e o cumprimento da legislação por meio de um relatório de gestão. O objetivo principal desse documento é “oferecer uma visão clara sobre como a estratégia, a governança, o desempenho e as perspectivas da Unidade Prestadora de Contas, no contexto de seu ambiente externo, levam à geração de valor público em curto, médio e longo prazos”.

Relata-se que os responsáveis pela apresentação do documento são os gestores responsabilizados pelas contas, segundo o que consta no art. 6º da DN TCU n.º 178/2019, que são, preliminarmente: o dirigente máximo da Unidade Prestadora de Contas (UPC), o

membro de diretoria ou ocupante de cargo imediatamente inferior e sucessivo ao do dirigente máximo, ou membro de órgão colegiado responsável por ato de gestão que afete na gestão da UPC.

Além disso, sublinha-se que o relatório deve demonstrar e justificar se a UPC conseguiu alcançar os objetivos propostos para ela, seguindo um conjunto de informações com foco não financeiro. Sobre a forma e os elementos de conteúdo da prestação de contas, o art. 5º informa que as informações devem apresentar uma visão integrada da UPC, para que seja possível atestar a legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, transparência e exatidão de seus demonstrativos contábeis (Decisão Normativa 178/2019), ressaltando a necessidade da divulgação de informações não financeiras.

Quanto às diretrizes internacionais, o Anexo II à DN TCU n.º 178/2019 apresenta os elementos de conteúdo sugeridos e informações que devem constar no relatório de gestão e, no Anexo III, expõe diretrizes para a elaboração do relatório de gestão nos mesmos termos dos princípios básicos do Relato Integrado, contidos na Estrutura Internacional de RI, publicado pelo IIRC em 2013.

Nesse estudo, considera-se a decisão do TCU a partir da Teoria Institucional, por meio do seu pilar coercitivo, o qual considera que isomorfismo organizacional é proveitoso para as organizações, pois, ao adotarem as mesmas regras, culminam na homogeneidade que leva à melhoria tanto das transações entre organizações quanto das relações internas (Fonseca, 2003).

As três nuances de isomorfismo, introduzidas nas ciências sociais por Powell e DiMaggio (1983), ajudam a explicar a mudança de política imposta pelo TCU, que atua tanto para melhorar a qualidade das informações geradas pelos órgãos da administração pública em busca de satisfazer os interesses coletivos por *accountability* na governança pública, quanto para melhorar o nível de fiscalização e controle do TCU sobre seus regulados.

Expressa-se que a análise da decisão do TCU pode ser feita tanto com base no isomorfismo coercitivo oriunda da regulação, que considera a maior pressão proveniente de leis, normas e sanções, como evidenciado anteriormente, dada a necessidade de legitimação de suas práticas organizacionais, como pode ser considerada a partir da visão do isomorfismo mimético, que, apesar de derivado de condições diferentes do isomorfismo coercitivo, também ajudou a provocar a mudança institucional.

Interpreta-se que as preocupações com a evidenciação da criação de valor social e ambiental, e a consolidação do RI como principal modelo de relatório de gestão nas organizações internacionais já eram concretas em outros ambientes, fazendo com que o TCU se espelhasse na iniciativa.

Cabe informar, ainda, que foi instituída a DN TCU n.º 187/2020, em 9 de setembro de 2020, para divulgar quais Unidades Prestadoras de Contas da administração pública federal deveriam, em 2021, prestar contas e relatórios de gestão referentes ao ano de 2020, na forma de RI, reafirmando a tomada de decisão consolidada por decisões anteriores (DN 178/2019; DN 161/2017). Por isso, acredita-se que, nos próximos anos, ocorrerá a homogeneização da prática do RI também pelos tribunais de contas estaduais e municipais que compõem as Instituições Superiores de Controle do Brasil.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Recorda-se que o presente estudo retratou o estado da arte da produção científica sobre RI no Brasil, a partir de artigos científicos, dissertações de mestrado e teses de doutorado, apresentados em periódicos, congressos de renome e na Biblioteca Digital

Brasileira de Teses e Dissertações (BDTD), de forma que se demonstrou que a predominância das pesquisas é no setor privado. À vista disso, expôs-se a necessidade de fomentar a discussão no que diz respeito à recente adoção do RI no Setor Público brasileiro.

Reitera-se que a representatividade desse setor no corrente tema é dada pelos estudos que analisam o conteúdo do RI de empresas estatais e que investigam os Relatos Integrados de empresas públicas brasileiras a fim de identificar o tipo de discurso de sustentabilidade predominante.

Verificou-se que a Decisão Normativa TCU 178/2019 se aplica aos pilares da Teoria Institucional, no que concerne às influências isomórficas competitivas e coercivas da tomada de decisão do TCU ao instituir o RI no Setor Público brasileiro; a necessidade de legitimação dos atos da administração pública; e, a concordância do referido normativo às diretrizes internacionais, quando comparada aos princípios básicos do *framework* internacional de RI do IIRC.

Ainda, quanto ao alinhamento das pesquisas nacionais às influências internacionais, verificou-se que há predominância de citações do *framework* internacional de RI do IIRC e de autores que buscaram, com suas pesquisas, mostrar as dificuldades a serem enfrentadas pelos pesquisadores para a consolidação do RI tanto na teoria quanto na prática e, que também buscaram auxiliar as instituições na adoção do RI.

Não obstante a consolidação das pesquisas sobre RI no setor privado, verifica-se que as pesquisas direcionadas ao Setor Público não recebem a mesma atenção. Nesse aspecto, o presente estudo buscou suplementar a literatura vigente, no que tange ao estado da arte sobre o RI e, embora seja uma decisão recente da administração pública, é uma iniciativa para instigar pesquisas sobre o tema no Setor Público brasileiro.

Espera-se que o presente estudo seja proveitoso aos pesquisadores da área de contabilidade pública e ferramenta de instrução e reflexão para a sociedade, quanto à importância da reforma da administração pública e o que tem sido feito para oferecer informações cada vez mais coesas e transparentes mediante as prestações de contas dos gestores públicos.

Como limitação da pesquisa aponta-se que as revisões bibliográficas precisam de constante atualização dada a quantidade de novas pesquisas que são apresentadas periodicamente à comunidade, e que no caso do RI, ainda não há um consenso sobre o seu papel na divulgação das informações sustentáveis como uma nova forma de comunicação da geração de valor das atividades organizacionais.

Para pesquisas futuras relacionadas com a abordagem do RI no Setor Público brasileiro apresenta-se a oportunidade de pesquisas de análise dos relatórios de gestão da administração pública federal baseados no *framework* internacional de RI, a fim de identificar as mudanças e o êxito do propósito de sua adesão na governança pública. Quanto à abordagem metodológica institucional, aponta-se a necessidade de aplicá-la nas pesquisas futuras sobre governança e *accountability* em governos locais, em razão da perspectiva de que Tribunais de Contas estaduais e municipais irão se engajar na institucionalização do RI como modelo de Relatório de Gestão nos próximos anos.

AGRADECIMENTO

O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – Brasil (CAPES) – Código de Financiamento 001.

REFERÊNCIAS

- Adams, C. A. (2015), The International Integrated Reporting Council: A call to action. *Critical Perspectives on Accounting*, 27, 23-28.
https://econpapers.repec.org/article/eeecrpeac/v_3a27_3ay_3a2015_3ai_3ac_3ap_3a23-28.htm
- Alves, N J. F.; Kassai, J. R.; Lucas, E. C.; Ferreira, H. M. G. (2017). Relato Integrado e o Formato da Informação Financeira para evidenciar a criação de valor das empresas do programa piloto. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 5(3), 99-122.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6092476>
- Borçato, E. C. (2017). Legitimação social das empresas de capital aberto por meio da divulgação sobre meio ambiente natural no relato integrado. 120 f. Dissertação (Mestrado - Programa de Pós-Graduação em Contabilidade) - Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Cascavel, PR. <http://tede.unioeste.br/handle/tede/3449>
- Brown, J., & Dillard, J. (2014). Integrated reporting: On the need for broadening out and opening up. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
<https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/AAAJ-04-2013-1313>
- Carvalho, L. N, Kassai, J. R. (2014). Relato Integrado: a nova revolução contábil. *Revista FIECAFI*, 1, 21-34. <https://edisciplinas.usp.br/mod/resource/view.php?id=548545>
- Castro, M. N (2015). Relato integrado: Um estudo sobre os indicadores-chave de desempenho não financeiro das empresas brasileiras. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Pernambuco.
<https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/16057>
- Correa, J. C. (2016). Incorporação do pensamento integrado aos mecanismos internos como pré-requisito para a viabilização do processo de asseguaração independente para relato integrado. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Estadual de Maringá. <http://repositorio.uem.br:8080/jspui/handle/1/3393>
- de Souza, F. M., & Panhoca, L. (2021). O discurso de sustentabilidade e a pesquisa acadêmica sobre Relato Integrado (IR) no setor público. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 13(3), 166-184. <https://doi.org/10.14392/asaa.2020130309>
- Decisão Normativa n.º 187, de 2020. Tribunal de Contas da União.
<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881E747486F3017479820A880E3C>
- Decisão Normativa n.º 161, de 1º de novembro de 2017. Tribunal de Contas da União.
https://www.ingov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/19403127/
- Decisão Normativa n.º 178, de 23 de outubro de 2019. Tribunal de Contas da União.
<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/42772>

- Decreto n.º 9.203, de 22 de novembro de 2017. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional.
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/D9203.htm
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147–160. <https://doi.org/10.2307/2095101>
- Eccles, R. G., & Krzus, M. P. (2010). *One report: Integrated reporting for a sustainable strategy*. John Wiley & Sons.
- Favato, K. J., Neumann M., & Sanches, S. L. R. (2020). O Percurso Do Contrato De Legitimação Para O Desenvolvimento Sustentável: Análise Dos Temas Atrelados No Relato Integrado Do BNDES. *Contabilidade Vista & Revista*, 31(3), 52-73.
<https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/5318>
- Fonseca, V. S. (2003). A abordagem institucional nos estudos organizacionais: bases conceituais e desenvolvimentos contemporâneos. Livro *Organizações, instituições e poder no Brasil* (47-66). Chapter: 2. Publisher: Editora da FGV. Editors: Marcelo Milano Falcão Vieira; Cristina Amélia Carvalho. <https://www.furb.br/web/upl/arquivos/>
- Freitas, B. F. G. D., & Freire, F. D. S. (2017). Relato Integrado: Um estudo da aderência da estrutura conceitual proposta pelo IIRC no Relatório Socioambiental do Conselho Federal de Contabilidade. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 12(1), 77-92.
https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v12i1.13399
- Frías-Aceituno, J., Rodríguez-ariza, L., & García-Sánchez, I. (2013). Is integrated reporting determined by a country's legal system? An exploratory study. *Journal Of Cleaner Production*, 44, 45-55. <https://pascal-francis.inist.fr/vibad/index.php?action=getRecordDetail&idt=27200494>
- Garcia, A. S., Ciasca, D. N, Marçal, A. S. V. (2019). Como o Relato Integrado vem sendo disseminado no contexto das Organizações Privadas e Públicas? XIX USP Internacional Conference in Accounting. São Paulo. 24 a 26 de julho de 2019.
https://congressosp.fipecafi.org/anais/Anais2019_NEW/ArtigosDownload/1742.pdf
- Guzatti, N C. (2020). Evidenciação da criação de valor no setor agrícola: o caso do Mato Grosso sob o enfoque do framework do relato integrado. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. do Setor de Ciências Sociais Aplicadas.
<https://www.acervodigital.ufpr.br/handle/1884/69601>
- Hoque, Z. (2018). *Methodological Issues in Accounting Research: Theories and Methods*. Second edition. Spiramus Press Ltd, 2018.
- International Integrated Reporting Council*. (2013). IIRC. The International<IR> Framework. 2013. <https://integratedreporting.org/>

- Jensen, J. C., & Berg, N (2012). Determinants of traditional sustainability reporting versus integrated reporting. An institutionalist approach. *Business Strategy and the Environment*. 21(5). 299-316. <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1002/bse.740>
- Montecalvo, M., Farneti, F. & de Villiers, C. (2018). The potential of integrated reporting to enhance sustainability reporting in the public sector. *Public Money & Management*. 38:5. 365-374. 2018. <https://ideas.repec.org/a/taf/pubmmg/v38y2018i5p365-374.html>
- Relatório de gestão - Guia para elaboração na forma de relato integrado: Evolução da prestação de contas. (2019). Tribunal de Contas da União. 2. ed. Brasília. Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (Semec). <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/>
- Sanches, S. L. R., Favato, K. J., Slewinski, E., & Neumann, M. (2020). Sensemaking dos atores de uma instituição financeira na adoção e elaboração do Relato Integrado. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 22(3), 628-646. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7510898>
- Santos. A. C., Neumann M., Camacho, R. R. (2018). Reflexões Epistemológicas de Estudos Empíricos sobre Relato Integrado. XVIII USP International Conference in Accounting. São Paulo. 25 a 27 de julho de 2018. www.congressosp.fipecafi.org
- Schneiberg, M., & Lounsbury, M. (2008). Social movements and institutional analysis. *The handbook of organizational institutionalism*, 648, 670. <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/>
- Silva, M. C. C. A. (2014). Tendências e desafios da integração de informações financeiras e de sustentabilidade de quatro empresas brasileiras que adotam o modelo do relato integrado em 2014. 188 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Cont. Atuariais) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo. <https://tede.pucsp.br/handle/handle/1582>
- Slewinski, E. (2016). Compreensão do processo de adoção e elaboração do relato integrado sob a perspectiva sense making de Karl Weick. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Estadual de Maringá, Maringá, PR. <http://repositorio.uem.br:8080/jspui/handle/1/3390>
- Slewinski, E., Camacho, R. R., Sanches, S. L. R. (2015). Análise Bibliométrica e Paradigmática da Produção Científica sobre Relato Integrado nos Periódicos Internacionais de Contabilidade. XV Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo. 29 a 31 de julho de 2015. <https://congressosp.fipecafi.org/anais/artigos152015/298.pdf>
- Souza, F. M. (2020). A paralaxe do Relato Integrado (IR): descortinando o discurso de sustentabilidade. Tese (Doutorado) - Universidade Federal do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade do Setor de Ciências Sociais Aplicadas. <https://www.acervodigital.ufpr.br/handle/1884/70061>

- Souza, F. M. de, & Panhoca, L. (2020). O Discurso De Sustentabilidade E A Pesquisa Acadêmica Sobre Relato Integrado (IR) No Setor Público. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 1(1), 166–184. <https://doi.org/10.14392/asaa.2020130309>
- Steyn, M. (2014). Organisational benefits and implementation challenges of mandatory integrated reporting: Perspectives of senior executives at South African listed companies. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 5(4), 476-503. [10.1108/SAMPJ-11-2013-0052](https://doi.org/10.1108/SAMPJ-11-2013-0052)
- Tavares, L. M., Henrique, V. D., Manoel, J. R., Santos, F. de A., & Fernandes dos Santos, N M. B. (2018). Governança Corporativa na estrutura conceitual do Relato Integrado: Divulgações das Instituições Bancárias Brasileiras. *Revista Eniac Pesquisa*, 7(2). 246–265. <https://doi.org/10.22567/rep.v7i2.486>
- Thomson, I. (2014). ‘But does sustainability need capitalism or an integrated report’ a commentary on ‘The *International Integrated Reporting Council: A story of failure*’ by Flower. J. *Critical Perspectives on Accounting*, 27, 18-22. <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/SAMPJ-11-2013-0052>
- Tunico, F. R. L. (2017). Divulgação dos capitais não financeiros do relato integrado pelas empresas brasileiras de capital aberto: Uma análise à luz da teoria institucional. 80 folhas: il. 30 cm.2017. <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/25176>
- Villiers, C. de. R. L., & Unerman J. (2014). Integrated reporting: Insights, gaps, and an agenda for future research. *Accounting Auditing and Accountability Journal*, 27(7). 1042–1067. <https://ideas.repec.org/a/eme/aaajpp/v27y2014i7p1042-1067.html>
- Zaro, E. S. (2015). Análise comparativa de relatos integrados das empresas brasileiras a luz da estrutura conceitual. 170 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, SC. <https://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/134964>
- Zaro, E. S. (2021). Relato Integrado e a divulgação corporativa para a sustentabilidade. *Revista Mineira de Contabilidade*, 22(1), 4-11. <https://doi.org/10.51320/rmc.v22i1.1329>