



Universidade Federal Fluminense
Faculdade de Administração e Ciências Contábeis
Curso de Graduação em Ciências Contábeis

LUCIANA MICHELINI KALLENBACH

**RELATO INTEGRADO NO SETOR PÚBLICO: UMA ANÁLISE DOS RELATÓRIOS
DE GESTÃO DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**

Niterói, RJ

2022

LUCIANA MICHELINI KALLENBACH

**RELATO INTEGRADO NO SETOR PÚBLICO: UMA ANÁLISE DOS RELATÓRIOS
DE GESTÃO DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**

Trabalho de Conclusão de Curso de
Graduação em Ciências Contábeis da
Universidade Federal Fluminense, como
requisito à obtenção do título de Bacharel.

Orientadora:

Prof^a. Dra. Cíntia de Melo de Albuquerque Ribeiro

Coorientadora:

Prof^a.Dra. Miriam Assunção de Souza Lepsch

Niterói, RJ

2022



FOLHA DE APROVAÇÃO

LUCIANA MICHELINI KALLENBACH

RELATO INTEGRADO NO SETOR PÚBLICO: UMA ANÁLISE DOS RELATÓRIOS DE GESTÃO DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE

Monografia avaliada e apresentada à UFF – Universidade Federal Fluminense, Curso de Ciências Contábeis, para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis e aprovada em sua forma final pelo Orientador e pela Banca Examinadora.

Aprovado em

Cintia de Melo de Albuquerque Ribeiro
cintiaalbuquerque@id.uff.br:05699161783

Assinado de forma digital por Cintia de Melo de Albuquerque Ribeiro
cintiaalbuquerque@id.uff.br:05699161783
Dados: 2022.08.04 09:08:13 -03'00'

Prof^a. Dr^a. Cíntia de Melo de Albuquerque Ribeiro

Miriam Assuncao de Souza Lepsch
maslepsch@id.uff.br:41947657704

Assinado de forma digital por Miriam Assuncao de Souza Lepsch
maslepsch@id.uff.br:41947657704
Dados: 2022.08.03 23:41:17 -03'00'

Prof^a. Dr^a. Miriam Assunção de Souza Lepsch

JOSE PAULO COSENZA
jpcosenza@id.uff.br:34790942791

Assinado de forma digital por JOSE PAULO COSENZA
jpcosenza@id.uff.br:34790942791
Dados: 2022.08.16 16:21:12 -03'00'

Prof. Dr. José Paulo Cosenza

Niterói, RJ

2022

Ficha catalográfica automática - SDC/BAC
Gerada com informações fornecidas pelo autor

K14r Kallenbach, Luciana Michelini
Relato Integrado no setor público: uma análise dos
Relatórios de Gestão do Conselho Federal de Contabilidade /
Luciana Michelini Kallenbach ; Cíntia de Melo de Albuquerque
Ribeiro, orientadora ; Miriam Assunção de Souza Lepsch,
coorientadora. Niterói, 2022.
41 f. : il.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências
Contábeis)-Universidade Federal Fluminense, Faculdade de
Administração e Ciências Contábeis, Niterói, 2022.

1. Relato Integrado. 2. Setor Público. 3. Relatório de
Gestão. 4. Conselho Federal de Contabilidade. 5. Produção
intelectual. I. Ribeiro, Cíntia de Melo de Albuquerque,
orientadora. II. Lepsch, Miriam Assunção de Souza,
coorientadora. III. Universidade Federal Fluminense. Faculdade
de Administração e Ciências Contábeis. IV. Título.

CDD -

Bibliotecário responsável: Debora do Nascimento - CRB7/6368

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço a Deus pela sua presença constante em minha vida, me iluminando e guiando pelo caminho do amor, da confiança e da perseverança, me proporcionando força e coragem para concluir esta caminhada.

Agradeço ao meu marido e companheiro para todos os momentos, Daniel, que me apoia em minhas empreitadas e sempre esteve ao meu lado durante este percurso acadêmico.

À minha família, pelo apoio e incentivo que sempre me deram durante toda a minha vida, que serviram de alicerce para as minhas realizações, e em especial à minha mãe por seu amor, carinho, apoio, ensinamentos e por todo o esforço investido na minha educação e na de meus irmãos.

À minha amiga Ana Beatriz que me ajudou com sua vasta experiência no meio acadêmico me inspirou a dar o meu melhor neste trabalho.

Agradeço às minhas professoras e orientadoras Cíntia Albuquerque e Miriam Lepsh pela paciência e dedicação em cada etapa vencida e pelas valiosas contribuições dadas durante todo o processo. Seus conhecimentos fizeram grande diferença no resultado final deste trabalho.

Também quero agradecer à Universidade Federal Fluminense e o seu corpo docente que sempre demonstrou estar comprometido com a qualidade e excelência do ensino.

E por fim, a todos que de alguma forma contribuíram nesse processo de transformação acadêmica.



Universidade Federal Fluminense
Faculdade de Administração e Ciências Contábeis
Curso de graduação em Ciências Contábeis

“Enquanto tiver um sopro de vida... Um pouco de energia, não deixarei de filosofar e de vos advertir... ‘não te envergonhas de só cuidares de riquezas e dos meios de as aumentares... sem a mínima preocupação com o que há em ti de racional, com a verdade e com a maneira de tornar a tua alma melhor possível?’ – Sócrates

RESUMO

O Relato Integrado é uma nova metodologia de geração de informações corporativas que visa garantir que os relatórios comuniquem a geração de valor de uma forma mais abrangente, melhorando a qualidade da informação divulgada, unindo informações financeiras e não-financeiras. O objetivo desse trabalho é analisar a aderência dos Relatórios de Gestão do Conselho Federal de Contabilidade dos anos 2019, 2020 e 2021 às normas do Tribunal de Contas da União a partir da Decisão Normativa 170/2018, que estabelece normas para a tomada e prestação de contas da administração pública federal alinhadas às diretrizes da Estrutura Internacional para Relato integrado. O Conselho foi selecionado por ser o órgão máximo da profissão contábil brasileira, decorrendo assim sua relevância em âmbito nacional e internacional. Para tanto, foi realizada uma análise comparativa do conteúdo dos documentos supracitados, adotando-se um checklist e uma análise dicotômica, sendo “Sim” para quando o conteúdo é divulgado e “Não” para quando não é divulgado. Constatou-se que os relatórios de Gestão do CFC apresentam uma quantidade significativa de conteúdo do *framework*, demonstrando aderência às normas do TCU.

Palavras-chaves: Brasil; Conselho Federal de Contabilidade; Geração de Valor; Prestação de Contas; Relato Integrado; Setor Público.

ABSTRACT

The Integrated Reporting is a new methodology for generating corporate information that aims to ensure that reports communicate the generation of value in a more comprehensive way, improving the quality of the information disclosed, uniting financial and non-financial information. The objective of this work is to analyze the adherence of the Management Reports of the Federal Accounting Council for the years 2019, 2020 and 2021 to the rules of the Federal Audit Court from the Normative Decision 170/2018, which establishes rules for the taking and provision of federal public administration accounts in line with the guidelines of the International Framework for Integrated Reporting. The Council was selected because it is the highest body of the Brazilian accounting profession, thus resulting in its relevance at national and international level. To this end, a comparative analysis of the content of the aforementioned documents was carried out, adopting a checklist and a dichotomous analysis, with "Yes" for when the content is disclosed and "No" for when it is not disclosed. It was found that the CFC Management reports present a significant amount of framework content, demonstrating adherence to TCU standards.

Keywords: Accountability; Brazil; Federal Accounting Council; Integrated Reporting; Public sector; Value generation.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURAS

Figura 1 – Programa Piloto do IIRC – Países e empresas brasileiras.....17

Figura 2 – Criação de Valor.....21

QUADROS

Quadro 1 – Princípios Básicos do “*The International <IR> Framework*”19

Quadro 2 – Elementos de Conteúdo do “*The International <IR> Framework*”20

Quadro 3 – Comparação entre os relatórios do Ministério da Fazenda 20.....23

Quadro 4 – Elementos de Conteúdo segundo a DN-TCU 170/2018.....29

Quadro 5 – Análise de Conteúdo dos Relatórios de Gestão do CFC.....31

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

A4S	-	Accounting for Sustainability
CF	-	Constituição Federal
CFC	-	Conselho Federal de Contabilidade
CPC	-	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CRC	-	Conselho Regional de Contabilidade
CVM	-	Comissão de Valores Mobiliários
DN	-	Decisão Normativa
IR	-	Integrated Report
IIRC	-	International Integrated Report Council
RI	-	Relato Integrado
SASB	-	Sustainability Accounting Standards Board
TCU	-	Tribunal de Contas da União
UPC	-	Unidades Prestadoras de Contas
USP	-	Universidade de São Paulo
VRF	-	Value Reporting Foundation

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	12
1.1. Problema	13
1.2. Objetivos	13
1.2.1. Objetivo Geral.....	13
1.2.2. Objetivos Específicos.....	14
1.3. Justificativa	14
1.4. Estrutura do Trabalho	15
2. REVISÃO DA LITERATURA.....	16
2.1. Antecedentes do Relato Integrado.....	16
2.2. A Abordagem do Relato Integrado.....	18
2.3. Relato Integrado e Setor Público Brasileiro	22
2.4. Estudos Anteriores.....	24
3. METODOLOGIA.....	27
3.1. Tipo e Método de Pesquisa.....	27
3.2. Unidade de Análise.....	28
3.3. Método de Coleta e Análise Dos Dados.....	28
3.4. Procedimento de Análise Dos Dados	29
3.5. Limitação do Método.....	30
4. ANÁLISE DE DADOS E RESULTADOS	31
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	35
REFERÊNCIAS.....	37

1. INTRODUÇÃO

O propósito do Relato Integrado é transformar a forma como as organizações prestam contas às partes interessadas, tendo a criação de valor como o cerne do relatório (TCU, 2021). Trata-se de um escopo mais abrangente que os relatórios tradicionais, como o Relatório Anual ou o Relatório de Sustentabilidade, pois abrange tanto informações financeiras quanto as não financeiras (BARTH et al., 2017) de forma a responder à crescente demanda por informações do mercado (VILLIERS et al., 2014).

Apesar de no Brasil a adoção do RI ainda ser voluntária no setor privado (SATO & FERREIRA, 2021), algumas iniciativas do governo brasileiro tornaram a utilização do *framework* obrigatória para alguns entes públicos desde a promulgação da Lei das Estatais (13.303/2016), na qual as empresas públicas e as sociedades de economia mista são obrigadas a apresentar relatórios integrados ou de sustentabilidade, como expresso em seu artigo 8^a alínea IX (BRASIL, 2016).

Em convergência ao texto redigido na Lei, em setembro de 2018, o Tribunal de Contas da União (TCU) emitiu a decisão normativa n. 170, pioneira ao exigir das empresas que estão sob sua fiscalização, classificadas também de Unidades Prestadoras de Conta (UPC), a preparação e apresentação da prestação de contas no formato de Relato Integrado, com o objetivo de atender a nova lei das estatais e de tornar as prestações de contas mais eficientes. O Anexo II da DN 170/2018 contém os elementos de conteúdo sugeridos para os grandes temas do Relatório de Gestão e o Anexo III contém as diretrizes para a elaboração do Relatório pautadas integralmente nos princípios básicos do *framework* do RI (BRASIL, 2018).

A partir do exercício de 2020, a nova regulamentação geral de prestação de contas se estabeleceu na Instrução Normativa 84/2020, trazendo modificações significativas para os procedimentos de elaboração do relatório de gestão das Unidades Prestadoras de Contas (UPC). No entanto, manteve-se a adoção de estrutura de conteúdo e de diretrizes alinhados com o modelo de Relato Integrado estabelecidos na DN 170/2018 (BRASIL, 2020).

Estudos anteriores já investigaram a adoção do Relato Integrado por empresas do setor privado, como por exemplo o artigo de Silva et al. (2019) que analisou o RI dos dois maiores bancos privados no Brasil: Itaú e Bradesco e a maneira como divulgam as informações acerca dos capitais, da criação de valor e

dos planos estratégicos. Eles identificaram que ambos os relatórios contemplavam os mesmos aspectos, porém de maneiras diferentes e com ênfases distintas.

Pesquisas sobre a divulgação do RI no setor público identificaram a necessidade de ampliar o arcabouço teórico nesse sentido. Castro e Costa (2021) verificaram em sua pesquisa que dentre os 36 trabalhos analisados sobre o tema, 72% representavam somente o setor privado. O recente estudo feito por Faria et al. (2021) sobre a implementação e elaboração do RI nas indústrias Nucleares do Brasil concluiu que a prática do RI ainda não está totalmente em harmonia com o que é esperado desse tipo de relatório, mas, dada a incipiência do uso e discussão sobre o modelo no setor público, pode-se supor que, à medida em que a temática for se desenvolvendo, a prática também será aprimorada.

Especificamente sobre as prestações de contas do Conselho Federal de Contabilidade, Freitas e Freire (2017) analisaram os Balanços Socioambientais compreendidos entre os anos de 2005 e 2013. Contudo, além das mudanças ocorridas no tipo de reporte da instituição passando de Balanço Socioambiental para Relatório de Gestão, essa janela temporal não abarcou a efetiva implementação do Relato Integrado pelo setor público ocorrida a partir de 2018.

1.1. Problema

Diante do exposto, a questão que se apresenta para nortear o desenvolvimento desse estudo é: como o Conselho Federal de Contabilidade tem reportado suas informações em consonância com as normas do Tribunal de Contas da União a partir da Decisão Normativa 170/2018?

1.2. Objetivos

1.2.1. Objetivo Geral

De forma a alcançar a resposta do problema de pesquisa apresentado, o objetivo geral deste trabalho é analisar a aderência dos Relatórios de Gestão do Conselho Federal de Contabilidade dos anos 2019, 2020 e 2021 às normas do Tribunal de Contas da União a partir da Decisão Normativa 170/2018.

1.2.2. Objetivos Específicos

Os Objetivos Específicos elencados são:

- Explorar o conceito e as características do Relato Integrado;
- Investigar como o setor público está sendo orientado na adoção da abordagem do Relato Integrado;
- Examinar a literatura sobre a adoção do RI por empresas do setor público e privado;
- Analisar os Relatórios de Gestão do Conselho Federal de Contabilidade de 2019, 2020 e 2021 e verificar se estão em consonância com a Decisão Normativa 170/2018 do Tribunal de Contas da União e com as diretrizes da Estrutura Internacional para Relato Integrado;

1.3. Justificativa

A realização deste trabalho justifica-se pois mesmo com diversos estudos no setor privado investigando a aderência dos relatórios anuais ao Framework internacional do RI (SILVA ET AL., 2019; CASTRO E COSTA, 2021; FARIA ET AL., 2021; FREITAS E FREIRE, 2017, OLIVEIRA E KASSAI, 2019) há uma carência de estudos nesse sentido no setor público, estando o tema subexplorado nas pesquisas brasileiras (RIBEIRO ET AL., 2020).

Ademais, conforme Albuquerque et. Al. (2021), do total de 28 artigos científicos publicados, entre 2011 e 2020, nos Anais da USP *Internacional Conference in Accounting*, principal congresso brasileiro na área de contabilidade e que possui desde 2019 uma área temática específica e relacionada ao Relato Integrado, apenas dois trabalhos realizaram um estudo de caso, justificando assim a realização de pesquisas nesse campo.

Com isso, a realização deste trabalho torna-se relevante pois permitirá uma melhor compreensão acerca do uso da abordagem do Relato Integrado pelo setor público brasileiro, a partir da análise do caso do Conselho Federal de Contabilidade.

A escolha do Conselho foi feita por se tratar do órgão máximo da profissão contábil brasileira, decorrendo assim sua relevância em âmbito nacional e internacional. O CFC tem como dever assegurar a qualidade do trabalho prestado

pelos profissionais ao mercado, incluindo-se também todas as entidades e órgãos onde os contadores estão presentes (CFC, 2018). Ademais, esta instituição tem a função de editar as normas brasileiras de contabilidade, e por esse motivo deve ser referência na qualidade das informações apresentadas nos relatos integrados. Espera-se, assim, que seus relatórios de gestão sejam exemplo de aderência às normas do Tribunal de Contas da União a partir da Decisão Normativa 170/2018.

Logo, os resultados desta pesquisa permitirão aos preparadores refletir sobre o nível de adequação deste relatório à Decisão Normativa 170/2018 do TCU e aos usuários, cidadãos, se de fato o CFC apresenta sua criação de valor de forma adequada. No campo acadêmico, este trabalho contribui com o avanço da literatura do RI no setor público brasileiro, tornando-se útil como uma fonte para futuras pesquisas e expandindo a fronteira do conhecimento sobre o assunto.

1.4. Estrutura do Trabalho

O presente estudo estrutura-se em quatro capítulos. O primeiro trata dessa introdução. O segundo contém a revisão da literatura. O terceiro se dedica aos procedimentos metodológicos. O quarto aborda a discussão dos resultados, e o quinto apresenta as considerações finais da pesquisa.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1. Antecedentes do Relato Integrado

Os relatórios corporativos surgiram devido às demandas dos *stakeholders* que se relacionam com as empresas por mais transparência na divulgação de informações sobre o negócio (TINOCO E KRAEMER, 2011). Historicamente, o principal foco das organizações era a maximização dos lucros, divulgando-se apenas informações corporativas de caráter financeiro (FREITAS, FREIRE, 2017). Entretanto, com a crise financeira global que se seguiu ao ano de 2008, foram levantadas questões sobre a utilidade dos modelos tradicionais de relatórios existentes, uma vez que suas deficiências estavam implicadas na crise e, às vezes, sendo responsabilizadas por elas (de VILLIERS et al., 2017).

Nesse contexto, reportar apenas informações financeiras passou a não ser mais suficiente para os *stakeholders*, tendo em vista a enorme gama de informações que não eram contempladas nos relatórios financeiros, mas que poderiam fazer diferença nas decisões a serem tomadas pelo mercado (VALLAEYS, 2014). Sendo assim, as organizações passaram a utilizar cada vez mais mecanismos alternativos, além das demonstrações financeiras, para satisfazerem as crescentes demandas das partes interessadas por informações (SIMNETT, VANSTRAELEN, & CHUA, 2009).

Essas adaptações podem ser observadas ao longo dos anos. Na década de 1960, bastava publicar a informação contábil. Na década de 1980, em alguns casos isolados havia a necessidade de reportar informações de natureza de governança, de responsabilidade social e ambiental. Já nos anos 2000, essa demanda se intensificou, quando surgiram os chamados relatórios de sustentabilidade (CAMPO, 2013). Nesse sentido, de acordo com Freitas e Freire (2017), as empresas aumentaram a divulgação de informações voluntárias, além daquelas obrigatórias, detalhando, legitimando e interagindo com a comunidade sobre fatores sociais e ambientais.

De forma mais recente, em face à insatisfação com os tradicionais modelos de relatórios contábeis, em 2010, o projeto do príncipe de Gales, A4S (*Accounting for Sustainability*), criou o IIRC (*International Integrated Reporting Council*) para discutir e definir diretrizes para uma nova metodologia de divulgação de informações

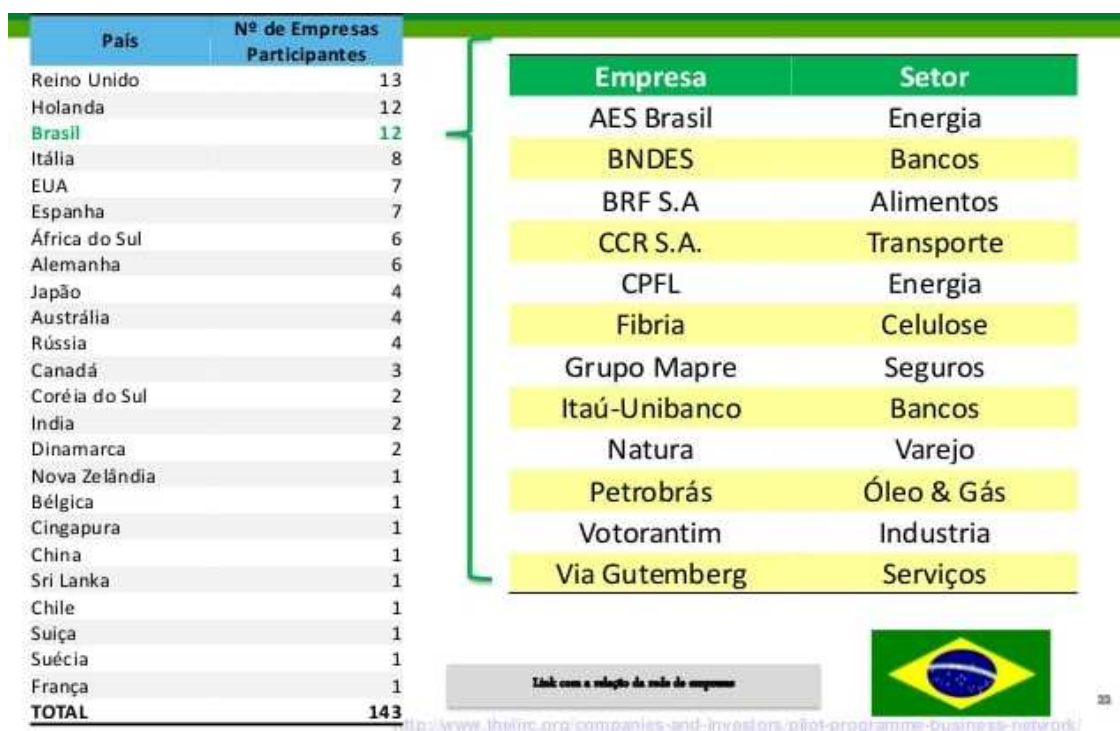
empresariais que integrasse informações financeiras e não financeiras, o Relato Integrado (RI) (RIBEIRO, 2020).

O Relato Integrado não é mais um relatório, mas sim um processo de geração de comunicação corporativa concisa sobre como a estratégia, governança, desempenho e perspectivas de uma organização, no contexto de seu ambiente externo, levam à criação de valor no curto, médio e longo prazo (BNDES, 2017).

Com isso, surgiu a Estrutura Internacional para o Relato Integrado – *The International IR Framework* – divulgada oficialmente pelo IIRC em 2013, apresentando conceitos fundamentais, princípios básicos e elementos de conteúdo a serem observados (FREITAS, FREIRE, 2017).

Após a divulgação do *framework*, o conselho criou o programa piloto, que contou com a participação inicial de mais de 75 empresas, sendo 12 brasileiras de diferentes setores. Estas empresas testaram durante dois anos nos seus relatórios os conceitos de Relato Integrado antes de a norma ser publicada. A intenção do IIRC com essa amostra de empresas dos mais variados segmentos e portes foi de que estas empresas pudessem testar esses conceitos antes, para que, quando a norma fosse publicada, não houvesse dúvida nenhuma de que ela seria passível de ser aplicada (IIRC, 2013).

Figura 1 – Programa Piloto do IIRC – Países e empresas brasileiras



Fonte: BNDES (2017)

Em janeiro de 2021, o IIRC publicou a primeira revisão da Estrutura do <IR> para permitir relatórios mais úteis para decisões. Esta revisão foi o resultado de uma ampla consulta ao mercado, a qual demonstrou que o pensamento conceitual e os princípios da Estrutura <IR> permaneceram adequados à realidade das empresas.

Em junho de 2021, o *International Integrated Reporting Council* (IIRC) e o *Sustainability Accounting Standards Board* (SASB) se fundiram para formar a *Value Reporting Foundation*, com o objetivo de fornecer uma visão mais completa sobre a criação de valor ao longo do tempo, atendendo às necessidades dos investidores por informações comparáveis, consistentes e confiáveis (VRF, 2021).

Atualmente, a resolução 14 da CVM de 9 de dezembro de 2020 tornou obrigatória a Orientação CPC 09 – Relato Integrado, emitida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC às companhias abertas, quando da decisão de elaboração e divulgação do Relato Integrado.

Prevê-se que, com o tempo, o relato integrado se torne a norma oficial de relato corporativo, evitando que uma organização produza comunicações numerosas, desconectadas e estáticas. Isso será possível através do processo de pensamento integrado e pela aplicação de princípios como a conectividade da informação (IIRC, 2021).

2.2. A abordagem do Relato Integrado

Em 2013, foi publicada a primeira versão da Estrutura Internacional para Relato Integrado, contendo os conceitos fundamentais, princípios básicos e elementos de conteúdo para orientar a preparação e elaboração do RI de modo coerente e coeso (CARVALHO; KASSAI, 2014). A revisão de janeiro de 2021 não trouxe modificações nesse sentido.

Sobre os conceitos fundamentais, o framework explica que os capitais são os estoques de valor que são aumentados, diminuídos ou transformados através das atividades e produtos da organização e estão divididos em seis, embora as organizações que preparam um relatório integrado não sejam obrigadas a adotar essa categorização ou estruturar seu relatório nas linhas dos capitais (IIRC, 2021):

a) capital financeiro: conjunto de recursos que está disponível a uma organização para ser utilizado na produção de bens ou na prestação de serviços ou

é obtido por meio de financiamentos, tais como dívidas, ações ou subvenções, ou gerado por meio de investimentos;

b) capital humano: tratam se das competências, habilidades e experiência das pessoas e suas motivações para inovar;

c) capital intelectual: intangíveis organizacionais baseados em conhecimento;

d) capital manufaturado: objetos físicos manufaturados disponíveis a uma organização para uso na produção de bens ou prestação de serviços;

e) capital natural: todos os recursos e processos renováveis e não renováveis que fornecem bens ou serviços que apoiam as prosperidades passada, presente e futura de uma organização; e

f) capital social e de relacionamento: relacionamentos internos e entre os stakeholders e a capacidade de compartilhar informações para melhorar o bem-estar individual e coletivo.

Os Princípios Básicos sustentam a Estrutura de Relato Integrado. A abordagem baseada em princípios tem como intenção encontrar um equilíbrio adequado entre flexibilidade e imposição que reconheça a grande variação nas circunstâncias individuais de diferentes organizações, permitindo um grau suficiente de comparabilidade entre as organizações para atender às necessidades de informações relevantes (IIRC, 2021). Os princípios básicos estão elencados no Quadro 1:

Quadro1 - Princípios Básicos do “The International <IR> Framework”:

Princípios Básicos	Descrição
Foco Estratégico e orientação para o futuro	Fornecer insights sobre a estratégia da organização e como ela se relaciona com a capacidade da organização de criar valor no curto, médio e longo prazo, e com seu uso e efeitos sobre os capitais
Conectividade da Informação	Mostrar uma imagem holística da combinação, interrelação e dependências entre os fatores que afetam a capacidade da organização de criar valor ao longo do tempo
Relacionamentos com as partes interessadas (Stakeholders)	Fornecer insights sobre a natureza e a qualidade dos relacionamentos da organização com seus principais <i>stakeholders</i> , incluindo como e até que ponto a organização entende, leva em consideração e responde às suas necessidades e interesses legítimos
Materialidade	Divulgar informações sobre assuntos que afetam substancialmente a capacidade da organização de criar valor no curto, médio e longo prazo
Concisão	Um relatório integrado deve ser conciso

Confiabilidade e completude	Incluir todos os assuntos materiais, positivos e negativos, de forma equilibrada e sem erros materiais
Consistência e Comparabilidade	A informação deverá ser disponibilizada de forma consistente e comparável com outras organizações na medida em que seja relevante para a capacidade da própria organização de criar valor ao longo do tempo.

Fonte: IIRC (2021)

Além dos Princípios Básicos, a Estrutura também elenca oito Elementos de Conteúdo fundamentalmente vinculados uns aos outros e não mutuamente excludentes, que acompanham reflexões em forma de perguntas, conforme o Quadro 2:

Quadro 2 - Elementos de Conteúdo do “*The International <IR> Framework*”:

Elementos de Conteúdo	Reflexões a responder
Visão organizacional e ambiente externo	O que a organização faz e sob que circunstâncias ela atua?
Governança	Como a estrutura de governança da organização apoia sua capacidade de gerar valor em curto, médio e longo prazo?
Modelo de negócios	Qual é o modelo de negócios de organização?
Riscos e oportunidades	Quais são os riscos e oportunidades específicos que afetam a capacidade da organização de gerar valor em curto, médio e longo prazo, e como a organização lida com eles?
Estratégia e alocação de recursos	Para onde a organização deseja ir e como ela pretende chegar lá?
Desempenho	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?
Perspectivas	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?
Base para apresentação	Como a organização determina os temas a serem incluídos no relatório integrado e como estes temas são quantificados ou avaliados?

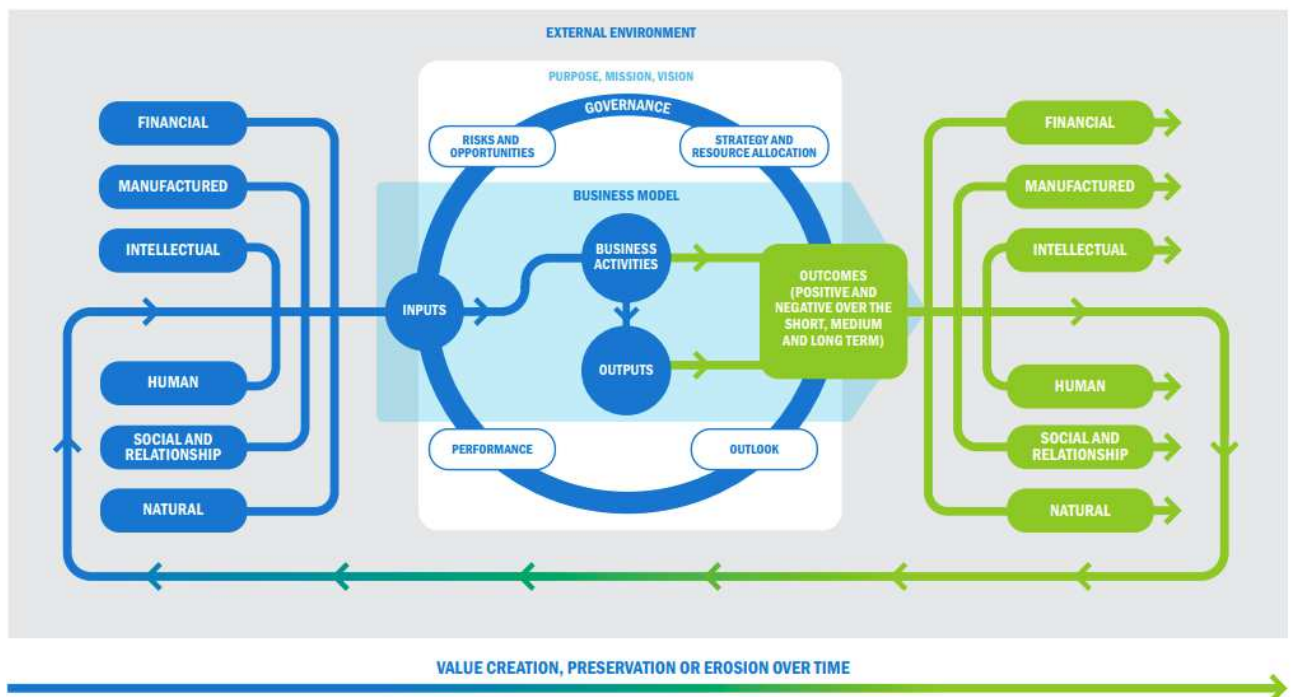
Fonte: IIRC (2021)

Carvalho e Kassai (2014) afirmam que o Relato Integrado deve incluir uma visão concisa sobre como a estratégia, a governança, o desempenho, o seu ambiente externo e a postura diante das externalidades contribuem para a redução de riscos e o aumento do valor da empresa.

Isso remete à criação de valor, que não está somente relacionada com o capital financeiro, mas na redução ou preservação dos outros capitais, o que significa que a criação de valor não é apenas recurso convertido em moeda às partes interessadas, mas transpõe parâmetros pouco explorados pelas organizações.

A criação de valor é o principal ponto utilizado pelo relato integrado, pois, acredita-se que é o caminho para as futuras informações corporativas, com isso, as entidades necessitam de recursos para a atividade econômica e uma parcela desses recursos vem da sociedade, que por consequência se beneficia do valor criado pelas organizações juntamente com os proprietários e demais stakeholders, podendo a entidade criar ou diminuir valor conforme a utilização de seus recursos (EY, 2014).

Figura 2 - Criação de Valor



Fonte: IIRC (2021)

A elaboração do relato afasta-se do modelo de negócio fragmentado e baseado em silos (em que cada parte do relatório está sob responsabilidade de uma

unidade que não se comunica ou entende a informação gerada por outra) para adotar a forma integrada, participativa e com o envolvimento da alta gestão, o chamado pensamento integrado (TCU, 2018).

O relato integrado ajuda a organização a ter uma visão integrada dos fatores que afetam os seus resultados. Se a integração não estiver presente no processo de relatar, o relatório final será apenas uma “colcha de retalhos”. O relatório integrado deve explicar a conectividade das informações para relatar como a organização alcançou os seus resultados.

2.3. Relato Integrado e Setor Público Brasileiro

A prestação de contas no Brasil, é um dos principais instrumentos para fornecer informações à população de forma eficiente, configurando, nos termos do art. 70, parágrafo único da Constituição da República federativa do Brasil de 1988 (CF 1988), dever constitucional de todo aquele que utilize ou administre recursos públicos. Concretiza-se, no âmbito federal, por meio de dois importantes relatórios, a Prestação de Contas do Presidente da República e o Relatório de Gestão, cujos conteúdo e forma são normatizados pelo Tribunal de Contas da União, com base no poder regulamentar previsto no artigo 3º da Lei nº 8.443, de 1992 (BRASIL, 1992).

Ao longo das últimas décadas, com as mudanças sociais, o maior acesso à informação por meio da internet e digitalização de documentos, e com o clamor social por mais transparência na prestação das contas públicas, o setor público brasileiro tomou algumas medidas como o advento da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, a Lei de acesso à informação. Seu objetivo primordial é garantir o direito fundamental de acesso à informação, indicando como diretrizes básicas a publicidade como princípio geral, o sigilo como exceção, a divulgação de informações de interesse público independentemente de solicitação, a cultura da transparência e o controle social da administração pública (BRASIL, 2011).

Recentemente, em junho de 2016 foi promulgada a Lei n. 13.303, a Lei das Estatais, que em seu artigo 8º, inciso IX, dispõe que dentre os “requisitos de transparência das empresas públicas e as sociedades de economia mista está a divulgação anual de Relatório Integrado ou de sustentabilidade”. Ou seja, a partir de

2016 essas instituições já estavam submetidas a apresentar um desses relatórios por força de lei.

Seguindo essa linha, a partir do exercício de 2018, com a edição da DN-TCU 170/2018, o TCU estabeleceu a elaboração do Relatório de Gestão na forma de Relatório Integrado para toda administração pública federal tendo como justificativa a responsabilidade do tribunal de garantir a transparência, credibilidade e utilidade das prestações de contas dos órgãos e entidades federais (BRASIL, 2018).

Foi realizada uma iniciativa-piloto com o Relatório de Gestão de 2017 do Ministério da Fazenda (MF) para testar o novo modelo de relatório de gestão, disponível no Portal TCU. Esse relatório adotou a nova abordagem para o processo de relatar preconizada pelo Relato Integrado, o qual defende a flexibilidade na ordem de apresentação do conteúdo.

O Quadro 3 apresenta a comparação entre o modelo adotado para os relatórios de gestão até 2016 e o novo modelo adotado a partir de 2017 pelo Ministério da Fazenda, indicando as melhorias obtidas.

Quadro 3 – Comparação entre os relatórios do Ministério da Fazenda

Modelo anterior	Novo modelo (2017)
Relatório de gestão feito por órgãos	Prestação de contas consolidada do ministério.
Cada secretário respondia pela unidade orçamentária (UG).	A responsabilidade pela geração de valor público para a sociedade passa a ser do ministro e secretários
Foco na execução orçamentária e financeira e processos de compras e contratações	Foco nos resultados alcançados no exercício
Linguagem tecnicista	Linguagem voltada para o cidadão (simples e de fácil entendimento).
Modelo burocrático com aproximadamente 1.800 páginas (somando todos os relatórios de 2016)	Modelo com base no Relato Integrado totalizou aproximadamente 200 páginas.

Fonte: Cartilha Relatório de Gestão na forma de Relato Integrado TCU (2018).

2.4. Estudos Anteriores

Diversos artigos realizaram pesquisas acerca da aderência dos Relatórios financeiros ao *framework* do IIRC. No âmbito internacional, Merve Kılıç e Cemil Kuzey (2018) em seu estudo apontaram que os relatórios analisados no âmbito das empresas listadas na Bolsa de Istambul no ano de 2015 não forneciam informações sobre várias questões, como as principais partes interessadas, fatores ambientais, ânimo dos funcionários, satisfação do cliente, estratégia e alocação de recursos, entre outras.

Sofian e Dumitru (2017) analisaram a forma como os relatórios integrados de oito empresas europeias do setor financeiro estavam seguindo as orientações do IIRF e obtiveram como resultado *insights* das práticas do RI em diferentes estágios de adoção, tendo pontuado as empresas entre 49% e 87% de conformidade com o *framework*.

Em relação à literatura nacional, Maria et. al. (2019) apresentaram reflexões quanto a lacunas de engajamento e utilização do Relato Integrado no Brasil, na expectativa de que os atores sociais envolvidos com o RI pudessem implementar ações buscando acelerar o engajamento e a utilização da iniciativa no país, bem como contribuir para mudar o modelo mental dos gestores no tocante ao processo de criação, preservação e erosão de valor no longo prazo.

O artigo de Silva et al. (2019) analisou o Relatório Anual dos dois maiores bancos privados no Brasil: Itaú e Bradesco e a maneira como divulgam as informações acerca dos capitais, da criação de valor e dos planos estratégicos. Eles identificaram que ambos os relatórios contemplavam os mesmos aspectos, porém de maneiras diferentes e com ênfases distintas.

Santana et. al. (2019) procurou demonstrar de que forma a literatura estava abordando o assunto Relato Integrado entre os anos de 2008 e 2018, concluindo que o IR ainda estava em um momento embrionário, com carências em sua estrutura, falta de informações para auxiliar a elaboração do documento e falta de existência de órgãos fiscalizadores e regulamentadores. Devido a essas lacunas, haveria divergência de opiniões entre as partes interessadas, inclusive resistência de alguns profissionais e empresas quanto à adesão à nova estrutura.

Porto e Murcia (2020) analisaram as informações contidas no Relato Integrado de 2019 da companhia Suzano S.A. e como resultado verificaram que foi

apresentado uma “qualidade informacional média” uma vez que procuraram atender ao *framework* proposto pelo IIRC, mas sem evidenciar ao menos a metade das informações presentes na métrica desenvolvida pelos autores. Também ponderaram que o Relato Integrado no setor privado é um documento de cunho voluntário, logo, algumas empresas podem utilizar tal relatório como uma forma de promover suas atividades e serviços, deixando de lado o que seria mais importante: oferecer ao mercado e potenciais investidores informações realmente relevantes, sobretudo as de caráter estratégico.

Romão et. al. (2021) realizaram um estudo objetivando analisar a aderência dos Relatos Integrados de três empresas brasileiras ao *framework* do IIRC para compreender a contribuição do nível de qualidade desses relatórios em seu desempenho econômico. Concluíram haver espaço para os relatos publicados apresentarem maior alinhamento ao *framework*, pois como se trata de uma abordagem recente, possivelmente os modelos ainda estão em seu tempo de maturação, bem como, as empresas ainda devem estar buscando a melhor maneira de integrar as suas informações, tornando-as mais úteis aos grupos interessados no desempenho organizacional, atendendo a promessa de capturar valor.

No âmbito do Setor Público Brasileiro, Castro e Costa (2021) realizaram um levantamento bibliográfico de estudos científicos nos repositórios eletrônicos dos principais congressos de contabilidade brasileiros entre os anos de 2014 e 2019 que fizessem referência ao Relato Integrado em seu título e foram coletados 36 estudos sobre o tema. Como resultado, 72% abordavam o setor privado contra apenas 2 estudos que faziam referência ao setor público, demonstrando a carência de pesquisas nesse sentido.

Freitas e Freire (2017) realizaram estudo de caso sobre a aderência da estrutura conceitual proposta pelo IIRC no Relatório Socioambiental do Conselho Federal de Contabilidade entre os anos de 2005 e 2013, onde identificaram a 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 CFC. Contudo, a janela temporal analisada não abarcou a efetiva implementação do Relato Integrado pelo setor público ocorrida a partir de 2018.

Oliveira e Kassai (2019) publicaram um artigo que objetivou analisar o nível de adoção do relato integrado pelas entidades públicas que prestam conta ao TCU em relação ao *framework* do IIRC, tomando como unidade de análise os Relatórios de Gestão referente ao exercício de 2018 do Conselho Federal de Contabilidade e de todos os Conselhos Regionais de Contabilidade. Concluíram que, de forma geral, os relatórios atenderam de forma satisfatória, mas não plenamente, os elementos de conteúdo exigidos pelo *framework*. E recomendaram a elaboração de estudos futuros comparando os relatórios dos anos subsequentes para verificar se os erros cometidos na primeira edição foram devidamente corrigidos nos exercícios posteriores.

Um estudo realizado por Alves (2019) apontou que o processo de relatar precisa ser aprimorado, recomendando orientações mais claras por parte do TCU no enfoque à produção de documentos legíveis, e maior treinamento de preparadores para entender os propósitos e a sua contribuição no alcance dos objetivos.

Verifica-se que a literatura até aqui analisada referente ao Relato Integrado ainda está em estágio inicial, principalmente quanto à sua adesão pelo setor público brasileiro.

3. METODOLOGIA

3.1. Tipo e método de pesquisa

Esse trabalho possui abordagem de natureza qualitativa, tendo sido realizado um estudo de caso sobre a aderência dos Relatórios de Gestão do Conselho Federal de Contabilidade às normas do Tribunal de Contas da União, a partir da Decisão Normativa 170/2018. Para Yin (2015), o método do estudo de caso é relevante quando se procura explicar como ou por que uma determinada circunstância funciona, ou quando se exige uma descrição ampla e profunda de algum fenômeno social.

Quanto aos objetivos, a pesquisa se caracteriza como descritiva, pois almeja descrever os eventos e fenômenos de determinada realidade (TRIVIÑOS, 1987). Para Andrade (2010), neste tipo de pesquisa os fatos são observados, registrados, analisados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles. Quando assumem uma forma mais simples, as pesquisas descritivas aproximam-se das exploratórias. Em outros casos, quando, por exemplo, ultrapassam a identificação das relações entre as variáveis, procurando estabelecer a natureza dessas relações, aproximam-se das pesquisas explicativas.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa busca analisar documentos primários, quais sejam, os Relatórios de Gestão publicados pelo Conselho Federal de Contabilidade no intervalo de tempo compreendido entre 2019 e 2021. Sendo assim apresenta-se como pesquisa documental, que se caracteriza por se valer de materiais que ainda não receberam um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reformulados a depender do objetivo da pesquisa (GIL, 2017). Ademais, foi realizada pesquisa bibliográfica sobre a criação e a evolução histórica sobre o Relato Integrado que, conforme Gil (2017), é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos.

Como técnica de pesquisa foi utilizada a análise de conteúdo com o objetivo de compreender de forma crítica o sentido das comunicações, o seu conteúdo e os significados explícitos ou ocultos (CHIZZOTTI, 2006).

3.2. Unidade de análise

A escolha do Conselho Federal de Contabilidade como unidade de análise foi feita por se tratar do órgão máximo da profissão contábil brasileira, decorrendo assim sua relevância em âmbito nacional e internacional.

O CFC é uma Autarquia Especial Corporativa dotada de personalidade jurídica de direito público, integrado por um representante de cada estado e mais o Distrito Federal, no total de 27 conselheiros efetivos e igual número de suplentes.

Possui como finalidades, principalmente: orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil, por intermédio dos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs), nos Estados e no Distrito Federal; decidir, em última instância, os recursos de penalidade imposta pelos CRCs; regular acerca dos princípios contábeis, do Exame de Suficiência, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada; e editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional.

A delimitação do período analisado foi entre os anos de 2019 e 2021 em função do advento da Decisão Normativa TCU 170/2018 que modificou a forma de reportar da Administração Pública a partir das publicações do ano de 2019 referentes ao exercício de 2018.

Após a decisão do Tribunal de Contas da União, o CFC passou a divulgar seus Relatórios de Gestão na forma de Relato Integrado. Em novembro de 2020 foi aprovado o Comunicado Técnico Geral CTG 09, que tratou justamente do assunto, no entanto, não obrigava a adoção da nova estrutura, mas tornava-a referência como metodologia de integração das informações financeiras e não financeiras.

A publicação referente ao exercício de 2021 foi a quarta vez que o Sistema CFC/CRCs divulgou seu reporte na forma de Relato Integrado.

3.3. Método de coleta e análise dos dados

A aderência dos Relatórios de Gestão do Conselho Federal de Contabilidade às normas do Tribunal de Contas da União, a partir da Decisão Normativa 170/2018 foi analisada sob as perspectivas dos elementos de conteúdo propostos pelo *framework* do IIRC, adaptados no corpo da referida Decisão Normativa. Utilizou-se como procedimento técnico a análise dos relatórios disponibilizados no sítio do TCU nos anos de 2019, 2020 e 2021 comparando-os com os elementos descritos na norma.

3.4. Procedimento de análise dos dados

Para a amostra, foram considerados os Relatórios de Gestão do Conselho Federal de Contabilidade nos anos 2019, 2020 e 2021. Os relatórios foram obtidos no seguinte link do site do TCU:

“<https://contas.tcu.gov.br/econtasWeb/web/externo/listarRelatoriosGestao.xhtml>”

Os relatórios são todos posteriores ao exercício de 2018, ano que se tornou obrigatório a emissão do RI. Foi analisado se os 7 primeiros elementos de conteúdo listados na DN 170/2018 estavam sendo apresentados. Assim, adotou-se um checklist e uma análise dicotômica, sendo “Sim” para o conteúdo que for divulgado e “Não” para o não divulgado.

Como exemplo de utilização desse método, a aplicação de um checklist com indicadores-chave (KPIs) mediante variáveis dicotômicas foi utilizada no estudo de Nascimento et al. (2015) com o objetivo de verificar quais os níveis de aderência das empresas brasileiras aos indicadores-chave de desempenho dos capitais não-financeiros dispostos nos Relatórios Integrados. Como conclusão, verificaram que as empresas analisadas não estavam adequadas aos modelos propostos pelo *framework*.

Os 7 primeiros elementos de conteúdo que devem ser divulgados no relato Integrado conforme disposto na Decisão Normativa 170/2018, semelhantes ao quadro anterior são os seguintes:

Quadro 4: Elementos de Conteúdo segundo a DN-TCU 170/2018

Elementos pré-textuais	elementos que antecedem o conteúdo do relatório de gestão propriamente dito e que auxiliarão sua leitura pelos usuários das informações.
	Mensagem do dirigente máximo da unidade
	apresentação sucinta do relatório de gestão, abordando especialmente sua estrutura e pontos da gestão do exercício que mereçam destaque para posterior detalhamento no corpo do relatório.
Visão geral organizacional e ambiente externo	apresentação das informações que identificam a unidade prestadora da conta (missão e visão)
	estrutura organizacional
	ambiente externo em que atua
	modelo de negócios.

Planejamento estratégico e governança	Informações sobre como a unidade planejou o cumprimento da sua missão, no início e ao longo do exercício de referência,
	apresentação dos principais objetivos estratégicos estabelecidos,
	descrição das estruturas de governança
	avaliação sobre como essa estrutura apoia o cumprimento dos objetivos estratégicos, especialmente sobre poder decisório e articulação institucional,
	relacionamento com a sociedade e partes interessadas.
Gestão de riscos e controles internos	Avaliação dos riscos que possam comprometer o atingimento dos objetivos estratégicos
	instituição de controles para mitigação desses riscos
Resultados da gestão	Demonstração dos resultados alcançados para o período em relação à missão institucional e aos objetivos estratégicos finalísticos, por meio de indicadores sobre metas, justificativas para o resultado, expectativas para os próximos exercícios e ajustes necessários no planejamento estratégico para o exercício seguinte.
Alocação de recursos e áreas especiais da gestão	Demonstração da alocação de recursos com vistas ao cumprimento da missão e dos principais objetivos da unidade prestadora de contas, abrangendo a avaliação sobre áreas relevantes da gestão que tenham contribuição decisiva para o alcance dos resultados da unidade, tais como pessoas, tecnologia da informação, licitação e contratos, infraestrutura e gestão patrimonial, sustentabilidade ambiental.
Demonstrações contábeis	Demonstração da situação e do desempenho financeiro, orçamentário e patrimonial da gestão no exercício, declaração do contador/opinião dos auditores externos, demonstrativos contábeis e notas explicativas.

Fonte: DN - TCU 170/2018

3.5. Limitação do método

Essa pesquisa apresenta como limitação a não comparabilidade dos Relatórios de Gestão do Conselho Federal de Contabilidade com outra entidade equivalente, tendo em vista que os Relatos Integrados de todos os Conselhos Regionais seguem o mesmo padrão do CFC.

4. ANÁLISE DE DADOS E RESULTADOS

Após realizar o mapeamento da estrutura do CFC, buscou-se verificar se todos os 7 elementos de conteúdo do relato integrado citados nos procedimentos metodológicos foram divulgados e se atende ao que é requerido. Os resultados encontrados são apresentados no Quadro 5.

Quadro 5: Análise de Conteúdo dos Relatórios de Gestão do CFC

Elementos	Descrição	2019		2020		2021	
1 Elementos pré-textuais	Elementos que antecedem o conteúdo do relatório de gestão propriamente dito e que auxiliarão sua leitura pelos usuários das informações	S		S		S	
	Mensagem do dirigente máximo da unidade	S		S		S	
	Apresentação sucinta do relatório de gestão, abordando especialmente sua estrutura e pontos da gestão do exercício que mereçam destaque para posterior detalhamento no corpo do relatório	S		S		S	
2 Visão geral organizacional e ambiente externo	Apresentação das informações que identificam a unidade prestadora da conta (missão e visão)	S		S		S	
	Estrutura organizacional	S		S		S	
	Ambiente externo em que atua	S		S		S	
	Modelo de negócios		N		N		N
3 Planejamento estratégico e governança	Informações sobre como a unidade planejou o cumprimento da sua missão, no início e ao longo do exercício de referência		N		N		N
	Apresentação dos principais objetivos estratégicos estabelecidos	S		S		S	
	Descrição das estruturas de governança	S		S		S	
	Avaliação sobre como essa estrutura apoia o cumprimento dos objetivos estratégicos, especialmente sobre poder decisório e articulação institucional	S		S		S	
	Relacionamento com a sociedade e partes interessadas	S		S		S	

4 Gestão de riscos e controles internos	Avaliação dos riscos que possam comprometer o atingimento dos objetivos estratégicos	S		S		S	
	Instituição de controles para mitigação desses riscos	S		S		S	
5 Resultados da gestão	Demonstração dos resultados alcançados para o período em relação à missão institucional e aos objetivos estratégicos finalísticos, por meio de indicadores sobre metas, justificativas para o resultado, expectativas para os próximos exercícios e ajustes necessários no planejamento estratégico para o exercício seguinte	S		S		S	
6 Alocação de recursos e áreas especiais da gestão	Demonstração da alocação de recursos com vistas ao cumprimento da missão e dos principais objetivos da unidade prestadora de contas, abrangendo a avaliação sobre áreas relevantes da gestão que tenham contribuição decisiva para o alcance dos resultados da unidade, tais como pessoas, tecnologia da informação, licitação e contratos, infraestrutura e gestão patrimonial, sustentabilidade ambiental.	S		S		S	
7 Demonstrações contábeis	Demonstração da situação e do desempenho financeiro, orçamentário e patrimonial da gestão no exercício, declaração do contador/opinião dos auditores externos, demonstrativos contábeis e notas explicativas.	S		S		S	

Fonte: Elaboração própria (2022)

Observou-se que após a implementação do Relato Integrado pelo TCU, os Relatórios de Gestão do CFC dos anos seguintes mantiveram praticamente o mesmo padrão, apenas com algumas nuances, principalmente após a edição da Instrução Normativa 84/2020 que aprimorou as orientações contidas na DN 170/2018.

Com isso, observa-se uma pequena divergência quanto a ordenação dos elementos de conteúdo 3 e 4, pois no Relatório de Gestão de 2019 o capítulo intitulado "Governança, Estratégia e Alocação de Recursos" vem antes do capítulo de Riscos. Já nos Relatórios de 2020 e 2021 este passou a ser o quarto capítulo, após o de "Riscos, Oportunidades e Perspectivas", sendo denominado "Governança, Estratégia e Desempenho". Isso se deu com o advento da DN-TCU 198/2022, que estabelece normas complementares para a prestação de contas, porém em termos de conteúdo, as informações são basicamente as mesmas.

Verificou-se que apenas dois itens não foram satisfatoriamente divulgados. O quarto item do elemento 2, modelo de negócios, é definido no *framework* como o "sistema de transformação de insumos de uma organização através de suas atividades empresariais, em produtos e impactos que visam cumprir os propósitos estratégicos da organização e gerar valor em curto, médio e longo prazo". Foi verificado que nenhum dos três relatórios mencionou claramente qual seria o modelo de negócios do CFC, descrevendo apenas suas funções, que seriam a de "orientar, registrar, fiscalizar e disciplinar, técnica e eticamente o exercício da profissão contábil", por meio dos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs) das 27 unidades federativas do Brasil.

O segundo item refere-se às perspectivas de curto, médio e longo prazo, que não foram informadas de maneira clara conforme previsto no 3º elemento de conteúdo referente à Governança, apresentando uma "qualidade informacional média" assim como em Porto e Murcia (2020). Oliveira e Kassai (2019) observaram em seu estudo que já faltava essa informação no Relatório de Gestão do Conselho Federal de Contabilidade referente ao exercício de 2019, comparando-a diretamente com os elementos de conteúdo do *framework* internacional, e foi verificado que essa falha se manteve nas versões posteriores. Contudo, nota-se que na DN 170/2018 a expressão "perspectivas de curto, médio e longo prazo" não está expressamente transcrita, podendo este fato ser utilizado como justificativa para a não divulgação exata como preceitua o *framework*. Assim como em Alves (2019), recomenda-se orientações mais claras por parte do TCU no enfoque à produção de documentos legíveis.

Quanto às Informações Orçamentárias, Financeiras e Contábeis, todas foram devidamente demonstradas em todos os relatórios, seguidas das notas explicativas, contendo apenas algumas nuances quanto à forma de apresentação. Verifica-se que os relatórios de 2020 e 2021 incluíram a parte de gestão orçamentária, financeira, patrimonial e de custos no mesmo capítulo das demonstrações contábeis, diferentemente do relatório de 2019, sendo, entretanto, apenas uma questão de layout, não interferindo no conteúdo publicado.

Os demais itens foram observados, e de forma geral, ainda que dois deles tenham sido divulgados de forma incompleta, o Conselho Federal de Contabilidade atendeu de forma satisfatória a divulgação dos Elementos de Conteúdo exigidos

pelo *framework* do IIRC e também demonstrou grande aderência à DN 170/2018 do TCU, diferentemente do que foi evidenciado nos trabalhos de Romão et. Al. (2021) e Porto e Murcia (2020).

Pode-se conjecturar que esse resultado positivo tenha se dado pela adoção do Relato Integrado ser uma abordagem obrigatória no setor público a partir da decisão normativa do TCU em 2018. Logo, as instituições têm o dever legal de cumpri-la, diferentemente dos resultados obtidos em Silva et. al. (2019), Santana et. Al. (2019) e Porto e Murcia (2020) que estudaram empresas do setor privado no Brasil, as quais à época da publicação desses trabalhos ainda não havia a obrigação de divulgar um Relato Integrado. Atualmente, a resolução 14 da CVM tornou obrigatória a Orientação CPC 09 – Relato Integrado, emitida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC às companhias abertas, quando da decisão de elaboração e divulgação do Relato Integrado.

Cabe ressaltar que apesar dos resultados obtidos nesta pesquisa, em nota o TCU afirmou que o Relatório Integrado é o “resultado de um processo que demanda tempo para se consolidar”, e ainda, que por essa implementação ainda estar no início, não se espera que as primeiras edições dos relatórios sejam perfeitas (TCU, 2021).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo de caso teve como objetivo observar a aderência dos Relatórios de Gestão do Conselho Federal de Contabilidade no período de 2019 a 2021 aos Elementos de Conteúdo da Decisão Normativa 170/2018 do TCU e com as diretrizes da Estrutura Internacional para Relato Integrado.

A escolha do Conselho foi feita por se tratar do órgão máximo da profissão contábil brasileira, decorrendo assim sua relevância em âmbito nacional e internacional. Para tanto, foi realizada uma análise comparativa do conteúdo dos documentos supracitados, adotando-se um checklist e uma análise dicotômica, sendo “Sim” para quando o conteúdo é divulgado e “Não” para quando não é divulgado.

Constatou-se que os relatórios de Gestão do CFC apresentam uma quantidade significativa de conteúdo do *framework*, demonstrando aderência às normas do TCU. No entanto, faz-se necessário observar a necessidade de divulgar informações relacionadas aos elementos de conteúdo 2 e 3, quais sejam, o modelo de negócios e as perspectivas de curto, médio e longo prazo conforme preceitua o *framework* internacional.

Adicionalmente, a pesquisa trouxe como objetivo específico explorar o conceito e as características do Relato Integrado. Em atendimento, foi realizada pesquisa bibliográfica sobre a criação e a evolução histórica deste tipo de reporte até os dias atuais. Concluiu-se que apesar de ter sido, originalmente, pensado como uma abordagem para o setor privado, foi difundido para os demais setores e atualmente está sendo bem absorvido pelo setor público.

Nesse sentido, e atendendo ao terceiro objetivo específico da pesquisa de examinar a literatura sobre a adoção do RI por empresas do setor público e privado, constatou-se que o setor público brasileiro tornou essa abordagem obrigatória a partir do advento da Lei das estatais 13.303/2016 e posteriormente com a publicação da DN 170 de 2018 do Tribunal de Contas da União. Com isso, todas as empresas estatais e entidades públicas federais passaram a ser obrigadas a elaborar sua prestação de contas, o Relatório anual de Gestão, utilizando a abordagem do RI.

Em relação ao quarto objetivo específico desta pesquisa, o de examinar a literatura sobre a adoção do RI por empresas do setor público e privado, observou-se que a adoção desse novo modelo de reporte ainda se encontra em um momento inicial, com carências em sua estrutura, falta de informações para auxiliar a elaboração dos relatórios e falta de existência de órgãos fiscalizadores e regulamentadores de um modo geral. Devido a essas lacunas, haveria divergência de opiniões entre as partes interessadas, inclusive resistência de alguns profissionais e empresas quanto à adesão da nova estrutura. Sendo assim, constatou-se que o conceito de Relato Integrado, e, principalmente, sua inserção no setor público brasileiro, é recente.

Recomenda-se para pesquisas futuras a aplicação de outros métodos quanto à análise da aderência do Relato Integrado no setor público. Ademais, quanto ao estudo dos Relatórios de Gestão do Conselho Federal de Contabilidade, sugere-se realizar uma comparação com os próximos relatórios, com objetivo de verificar se os apontamentos cometidos foram devidamente corrigidos nos exercícios posteriores.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, M. C. C. A. D.; LIMA, M. A.; RODRIGUES, R. O. **O Relato Integrado nos Anais da USP International Conference in Accounting**. v. 1 n. 1, 2021: Revista de Administração, Regionalidade e Contabilidade. Disponível em: <https://www.seer.ufal.br/index.php/reacar/article/view/13087> Acesso em 20 jun. 2022.

ALVES, Mariana A. **Pra Bom Entendedor, Meia Palavra Basta? Relato Integrado e Legibilidade nos Relatórios de Gestão do Setor Público Brasileiro**. 2019. Disponível em: <https://app.uff.br/riuff/bitstream/handle/1/25591/T2019-Mariana%20Azevedo%20Alves-dissertacao.pdf?sequence=1> Acesso em 10 jul. 2022

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 112 p.

BARTH, M. E., CAHAN, S. F., CHEN, L., & Venter, E. R. **The economic consequences associated with Integrated Report quality: Capital market and real effects**. 2017. Accounting, Organizations and Society, 62, 43-64.

BRASIL. Constituição 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil: 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 12 mar. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 9203, 22 de novembro de 2017**. Dispõe sobre a política governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Disponível em: <http://www4.planalto.gov.br/legislacao/> Acesso em 10 mar. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Decisão Normativa nº 170, de 19 de setembro de 2018**. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-degestao/contas-do-exercicio-de-2018.htm> Acesso em 10 mar. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Decisão Normativa nº 63, 01 de setembro de 2010**. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/assuntos/atuacaointernacional/arquivos/instrucao-normativa-tcu-no-63-de-1o-de-setembro-de2010.pdf/view> Acesso em 10 mar. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Nota de esclarecimento sobre relatório de gestão na forma de relato integrado**. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F69B062FC016A0928FF593942&inline=1#:~:text=A%20elabora%C3%A7%C3%A3o%20do%20relato%20afasta>. Acesso em: 10 jun. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **TCU adota Relato Integrado para a prestação de contas da Administração Pública federal**. Portal TCU, 2018. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-adota-relato-integrado->

para-a-prestacaode-contas-da-administracao-publica-federal.htm Acesso em: 21 abr. 2022

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Relatório de gestão na forma de relato integrado: evolução da prestação de contas**. Brasília, 2018 g. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/>. Acesso em: 12 mai. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Relatório de Gestão, guia para elaboração na forma de Relatório Integrado**, Portal TCU. 2019. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas/administracao/acordeao-de-links/tipo-conteudoproprio.htm> acesso em 20 mai. 2022.

CASTRO, Sara C. e COSTA, Abimael de Jesus Barros. **O Estado da Arte do Relato Integrado no Setor Público Brasileiro**. 2019. Disponível em https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/iiicicp//finais_site/26.pdf Acesso em: 25 mai. 2022.

CASTRO, M. **Relato Integrado: Uma Análise do Nível de Aderência das Empresas do Novo Mercado aos Indicadores-Chave KPIs dos Capitais Não Financeiros**. 2015. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/artigos152015/343.pdf>.

CAMPOS, L. M. DE S. et al. **Relatório de sustentabilidade: perfil das organizações brasileiras e estrangeiras segundo o padrão da Global Reporting Initiative**. *Gestão & Produção*, v. 20, p. 913–926, 2013.

CHIZZOTTI, A. 2006. **Pesquisa em ciências humanas e sociais** 8a ed.. São Paulo: Cortez.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Relato Integrado 2019**. Disponível em: <https://cfc.org.br/governanca/relato-integrado-2019/>. Acesso em: 10 jul. 2022.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Relato Integrado 2020**. Disponível em: <https://cfc.org.br/governanca/relato-integrado-2020/>. Acesso em: 10 jul. 2022.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Relato Integrado 2021**. Disponível em: <https://cfc.org.br/relato-integrado-2021/>. Acesso em: 10 jul. 2022.

CRISTINA DA SILVA, R.; SANTOS, F. DE A.; MARIA BASTOS FERNANDES DOS SANTOS, N. **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**. 2019. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3658624. Acesso em: 10 jun. 2022.

ERNST & YOUNG. **Relato Integrado - Pensamento, estratégia e valor compartilhado.** 2014. Recuperado em: http://www.erudito.fea.usp.br/portalfca/Repositorio/3581/Documentos/RelatoIntegrado_WEB%20EY.pdf.

FARIA, T. D. S. et. Al. **Relato Integrado no Setor Público: O Caso das Indústrias Nucleares do Brasil S.A.** 2022. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/22UspInternational/ArtigosDownload/3887.pdf> Acesso em 23 mai. 2022

FREITAS, B., FREIRE, F. **Relato Integrado: Um estudo da aderência da estrutura conceitual proposta pelo IIRC no Relatório Socioambiental do Conselho Federal de Contabilidade.** 2017. SOCIEDADE, CONTABILIDADE E GESTÃO, América do Norte. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/ufri/article/view/2990/2409>. Acesso em: 01 Jun. 2022.

GARCIA, Alexandre Sanches; CIASCA, Davi Navarro; MARÇAL, Amanda dos Santos Veiga. **Como o Relato Integrado vem sendo disseminado no contexto das Organizações Privadas e Públicas?** 2019.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2017.

INTERNATIONAL Integrated Reporting Council – IIRC. **A Estrutura Internacional para Relato Integrado.** 2014. Disponível em: <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-Portugese-final-1.pdf> Acesso em 11 abr. 2022.

INTERNATIONAL Integrated Reporting Council – IIRC. **A Estrutura Internacional para Relato Integrado.** 2021. Disponível em: <https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2021/01/InternationalIntegratedReportingFramework.pdf> Acesso em 11 mai. 2022.

KASSAI, J. R.; CARVALHO, L. **Relato Integrado: a próxima revolução contábil.** 2014. São Paulo. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/6788248/mod_resource/content/1/artigo%20ReLato%20Integrado%20-%20Revista_FIPECAFI_Vol1%20AGO2014.pdf. Acesso em: 11 abr. 2022.

KILIÇ, M. and KUZHEY, C. **Assessing current company reports according to the IIRC integrated reporting framework.** 2018. *Meditari Accountancy Research*, Vol. 26 No. 2, pp. 305-333. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-04-2017-0138>

LATEC UFF. **Relato Integrado: Conquistas, desafios e oportunidades.** Youtube, 2021. Disponível em: < <https://www.youtube.com/watch?v=21q5ldFzr-s> > acesso em: 19 abr. 2022.

MACIEL, P. A.. **Relato integrado: análise da evolução da estrutura conceitual e sua aplicação nos relatórios das empresas no Brasil**. Universidade Federal do Rio de Janeiro, FACC, Rio de Janeiro, 2015. Disponível em: <http://www.erudito.fea.usp.br/portalFEA/Repositorio/3581/Documentos/Dissertacao%20Paula%20Alvares%20Maciel.pdf>. Acesso em: 03 mai. 2022.

MANTOVANI, F. R., Jael, A., Lee, A., Bezerra, I., & dos Santos, R. B. **Relato Integrado: Uma análise da evidenciação dos capitais de uma empresa brasileira de grande porte**. 2017. REDECA. Revista Eletrônica Do Departamento De Ciências Contábeis & Departamento De Atuária E Métodos Quantitativos, 4 1, 30–45. Disponível em <https://doi.org/10.23925/2446-9513.2017v4i1p30-45> Acesso em: 01 junho 2022

MARIA, S. C.; D'ANGELO, M. J.; BORGERTH, V. M. da C. **Lacunas de engajamento e utilização do Relato Integrado no Brasil**. Revista Contabilidade & Finanças, [S. l.], v. 33, n. 88, p. 63-80, 2021. DOI: 10.1590/1808-057x202112040. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/193085>. Acesso em: 19 jun. 2022.

OLIVEIRA, P. S. S.; KASSAI, J. R. Adoção DN 170/2018 TCU: **Análise do relato integrado do conselho federal e dos conselhos regionais de contabilidade CFC e CRC**. 2019. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/mod/resource/view.php?id=3791134> Acesso em: 24 jun. 2022.

PORTO, Fabíola T. S.; MURCIA, Flávia C. D. S. **Relato Integrado da Suzano S.A.: Uma Análise do Elemento de Conteúdo 'Governança'**. 2020. Disponível em <https://engemausp.submissao.com.br/22/arquivos/222.pdf> Acesso em 10 jul. 2022

RIBEIRO, C. D. M. DE A. et al. **Evidenciação da responsabilidade social corporativa nos estudos sobre relato integrado: uma revisão estruturada da literatura**. 2020. Universidade Federal do Paraná, DMA, Paraná. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/made/article/view/68391/40578>. Acesso em 01 junho 2022.

ROMÃO, Gabriel; RIBEIRO, C. D. M. DE A.; NETO, Julio V. **A relação entre a aderência dos relatos integrados ao framework do IIRC e o desempenho econômico**. 2021. Revista Ambiente Contábil, UFRN. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/24355/15837> Acesso em 11 jul. 2022

SANTANA, D. O., et. al. **Relato Integrado: agenda de pesquisa a partir do estado da arte**. 2019. Anais do XVI Congresso USP de iniciação Científica em Contabilidade. São Paulo, SP. Disponível em <https://congressosp.fipecafi.org/anais/19Usplnternational/ArtigosDownload/1755.pdf> Acesso em 23 mai. 2022

SATO, S. C. C.; FERREIRA, D. M. **Relate ou Explique para os Objetivos De**

Desenvolvimento Sustentável: Comportamento e Motivos Apresentados pelas Empresas. 2021. Sustainable Business International Journal, v. 1, n. 93, 1 fev. 2021.

SIMNETT, R.; VANSTRAELEN, A.; CHUA, W. F. **Assurance on Sustainability Reports: An International Comparison.** The Accounting Review, v. 84, n. 3, p. 937–967, 2009.

TINOCO, J. E. P.; KRAEMER, M. E. P. **Contabilidade e gestão ambiental.** São Paulo. Atlas, 2011.

VALLAEYS, François. **Definir Responsabilidade La social. Una Philosophical emergência.** 2014. Em del Águila, Levy editor. Responsabilidade Ética La Gestion Y Desarrollo social. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú.

VILLIERS, C., RINALDI, L., & UNERMAN, J. **Integrated Reporting: Insights, gaps and an agenda for future research.** 2014. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 27 7, 1042- 1067.

VRF, IIRC and SASB form the Value Reporting Foundation, providing comprehensive suite of tools to assess, manage and communicate value. Disponível em: <https://www.valuereportingfoundation.org/news/iirc-and-sasb-form-the-value-reportingfoundation-providing-comprehensive-suite-of-tools-to-assess-manage-and-communicate-value/>. Acesso em: 10 jun. 2022.