

iscte

INSTITUTO
UNIVERSITÁRIO
DE LISBOA

Relato não financeiro no setor público: uma revisão sistemática e sugestões de investigação futura

João Henrique Gonçalves Calaça

Mestrado em Contabilidade e Controlo de Gestão

Orientadora:

Prof^a Doutora Inna Choban de Sousa Paiva, Prof^a Associada,
ISCTE Business School, Departamento de Contabilidade

junho, 2024



BUSINESS
SCHOOL

Departamento de Contabilidade

Relato não financeiro no setor público: uma revisão sistemática e sugestões de investigação futura

João Henrique Gonçalves Calaça

Mestrado em Contabilidade e Controlo de Gestão

Orientadora:

Prof^a Doutora Inna Choban de Sousa Paiva, Prof^a Associada,
ISCTE Business School, Departamento de Contabilidade

junho, 2024

Resumo

O relato não financeiro surgiu como uma prática essencial no contexto atual, transcendendo as métricas convencionais dos relatórios financeiros para abranger aspetos sociais e de sustentabilidade, sendo particularmente relevante nos organismos públicos, que têm o dever de reportar à sociedade as práticas e estratégias adotadas, bem como o seu impacto. A presente dissertação tem como principal objetivo providenciar uma perspetiva geral da investigação realizada nos últimos 15 anos sobre relato não financeiro nas entidades públicas, analisando as motivações subjacentes à implementação do modelo, práticas internas e estratégias adotadas e os desafios enfrentados, comparando os países desenvolvidos com os países em desenvolvimento. A metodologia utilizada consiste numa revisão sistemática de literatura, baseada em Tranfield e Denver (2009), que abrange 93 artigos de 51 jornais diferentes. Mais de metade dos artigos sobre esta temática foram publicados nos últimos 5 anos, evidenciando o crescente interesse dos investigadores. Os resultados principais demonstraram que existe uma convergência entre países desenvolvidos e em desenvolvimento relativamente aos motivos para implementação do relato não financeiro. As estratégias e práticas internas variam consoante a legislação e o contexto socioeconómico de cada país. Os desafios enfrentados incluem ambiente político, legislação complexa e limitações de recursos e são comuns a ambos os tipos de países, embora os países em desenvolvimento enfrentem desafios adicionais. A originalidade do estudo reside no facto de abranger uma vasta linha temporal, incluindo estudos empíricos publicados recentemente, comparando a implementação do relato não financeiro nas entidades públicas dos países desenvolvidos e em desenvolvimento. Além disso, permite identificar lacunas na investigação e orientar investigações futuras.

Palavras-chave: Relato não financeiro; Relato de sustentabilidade; Relato integrado; Setor público

Classificação JEL: H83, Q56

Abstract

Non-financial reporting has evolved into a crucial practice in the current context, extending beyond the traditional metrics of financial reporting to cover social and sustainability aspects. It is particularly relevant in public entities, which have an obligation to report to society on the practices and strategies adopted, as well as their impact. The main objective of this dissertation is to provide an overview of the research carried out over the last 15 years on non-financial reporting in public administration. Delving into the motivations underpinning its adoption, the strategies and internal practices employed, and the encountered challenges, the study employs a systematic literature review encompassing 93 articles from 51 diverse journals, based on Tranfield and Denver (2009). The results show the growing interest of researchers in this subject, with more than half of the articles published in the last five years. The main results showed that there is convergence between developed and developing countries regarding the reasons for implementing non-financial reporting. However, internal practices and strategies exhibit nuanced variations shaped by legislative frameworks and socio-economic contexts. Challenges, such as the political environment, the intricate legislation and resource limitations, are ubiquitous across both sets of countries, though developing nations contend with additional complexities. The study's originality lies in its extensive temporal scope, including recently published empirical investigations, comparing the implementation of non-financial reporting in public entities in developed and developing countries. In addition, this study makes it possible to identify research gaps and guide future research.

Keywords: Non-financial reporting; Sustainability reporting; Integrated reporting; Public sector

JEL classification: H83, Q56

Índice geral

Resumo.....	i
Abstract	iii
Índice de tabelas	vii
Índice de figuras	ix
Glossário de abreviaturas	xi
1. Introdução.....	1
2. Revisão de Literatura	5
2.1 Relatórios não financeiros	5
2.1.1 Legislação e regulamentação	6
2.2 Entidades públicas e o relato não financeiro	8
2.3 Teorias relacionadas	10
2.4 Relevância do estudo	13
3. Metodologia	15
3.1 Planeamento da revisão de literatura	16
3.2 Delimitação dos estudos	16
3.3 Seleção e avaliação	17
4. Análise dos resultados	19
4.1 Definição da amostra final.....	19
4.2 Análise descritiva dos artigos	20
4.2.1 Distribuição por ano de publicação	20
4.2.2 Distribuição por países.....	21
4.2.3 Distribuição por jornal de publicação	22
4.2.4 Artigos mais citados.....	23
4.2.5 Distribuição por metodologia utilizada.....	24
4.2.6 Distribuição por teorias mencionadas.....	26
4.3 Principais resultados: motivações, práticas e desafios	29

4.3.1	Motivação para implementação do relato não financeiro	29
4.3.2	Práticas internas e estratégias adotadas	33
4.3.3	Desafios pós-implementação	38
4.4	Sugestões para os estudos futuros	43
4.4.1	Pesquisa futura sobre as motivações para implementação	43
4.4.2	Pesquisa futura sobre as práticas internas e estratégias adotadas	44
4.4.3	Pesquisa futura sobre os desafios pós-implementação	45
5.	Conclusão	47
6.	Bibliografia.....	49
7.	Anexos.....	57

Índice de tabelas

Tabela 3.1 – Palavras-chave utilizadas na pesquisa	17
Tabela 3.2 – Critérios de exclusão	18
Tabela 4.1 – Processo de seleção dos artigos	20
Tabela 4.2 – Distribuição dos artigos por jornal de publicação	23
Tabela 4.3 – Artigos com maior número de citações	24
Tabela 4.4 – Teorias mencionadas nos artigos	28
Tabela 4.5 – Tópicos predominantes por países	29

Índice de figuras

Figura 1.1 - O <i>framework</i> conceptual do estudo	3
Figura 3.1 - Etapas da RSL	15
Figura 4.1 – Distribuição dos artigos por ano de publicação	21
Figura 4.2 – Distribuição dos artigos por países	21
Figura 4.3 – Tipo de metodologia dos artigos.....	24
Figura 4.4 – Métodos de investigação adotados	26
Figura 4.5 – Base teórica dos artigos	27

Glossário de abreviaturas

GRI - *Global Reporting Initiative*

IFRS – *International Financial Reporting Standards*

IIRC – *International Integrated Reporting Council*

ISSB - *International Sustainability Standards Board*

ODS - *Objetivos de Desenvolvimento Sustentável*

RSL – *Revisão sistemática de literatura*

SJR - *Scimago Journal Rank*

1. Introdução

O relato não financeiro surgiu como uma prática essencial no contexto empresarial atual, transcendendo as métricas convencionais dos relatórios financeiros para abranger aspectos ambientais, sociais, da governança e de sustentabilidade (Lodhia et al., 2021). Esta abordagem reflete a crescente consciencialização sobre a importância da responsabilidade social corporativa e da sustentabilidade, reconhecendo o impacto significativo que as empresas públicas e privadas exercem na sociedade e no ambiente (Adams et al., 2016).

De acordo com Porter e Kramer (2006), as organizações desempenham um papel essencial na criação de valor partilhado e devem tentar conciliar os seus interesses financeiros com as necessidades da sociedade. Assim sendo, o relato não financeiro surge como um instrumento eficaz para comunicar as iniciativas e os resultados das empresas em relação a questões ambientais e sociais. Esta comunicação mais transparente não só fortalece a confiança dos *stakeholders*, como também demonstra compromisso com estas questões fundamentais que contribuem para a construção de uma reputação sólida e sustentável (Osborne et al., 2022).

Particularmente no que diz respeito aos organismos públicos, o relato não financeiro também desempenha um papel importante, visto que estas entidades têm a obrigação de reportar à sociedade as práticas e estratégias adotadas, bem como o impacto das mesmas, não se limitando apenas a questões financeiras, mas também sociais e ambientais (Lozano et al., 2016). Portanto, a implementação do relato não financeiro nos organismos públicos é essencial para garantir a transparência, promover a eficiência e maximizar o valor público entregue aos cidadãos e ao meio ambiente (Adams et al., 2016).

O tema do relato não financeiro nas entidades públicas é recente. No entanto, algumas revisões de literatura prévias foram realizadas sobre o assunto, destacando a importância do setor público. Manes-Rossi et al. (2020) evidenciam a relevância do relato não financeiro para os *stakeholders* internos e externos, especialmente nos organismos públicos na área da saúde e nos governos locais. Na mesma linha de investigação, Rajib e Hoque (2016) apontam as mudanças na contabilidade pública ao longo dos anos, através de análises comparativas e inovações na prática. Num estudo diferente, Iacuzzi (2021) concentra-se em indicadores financeiros para governos locais, reconhecendo o seu papel na transparência e responsabilização. Estes estudos refletem a complexidade e a importância da gestão do setor público, embora apenas Manes-Rossi et al. (2020) aborde diretamente a temática do relato não financeiro. Por fim, o estudo de Van Helden et al. (2021) examina as economias emergentes, destacando a influência do *new public management* e identificando lacunas na investigação, com o objetivo de melhorar os atuais métodos de divulgação de informação. O estudo de Van

Helden et al. (2021) é particularmente relevante, dado que compara o contexto da adoção do relato não financeiro entre os países desenvolvidos e os países em desenvolvimento.

A adoção do relato não financeiro é uma área relativamente recente em termos de investigação, que ganhou especial relevância durante a pandemia do COVID-19, ficando demonstrada a importância do setor público, da sua eficiência e da eficácia da informação produzida, bem como a importância de apoiar as economias dos países e os padrões de vida dos cidadãos (Bracci et al., 2021; van Helden et al., 2021). Este período transformou completamente o panorama global com questões como o distanciamento social e o trabalho remoto, expondo algumas limitações do sistema atual e contribuindo para a crescente sensibilização das pessoas e do setor público em geral para a temática da sustentabilidade (Lodhia et al., 2021). Assim sendo, este estudo tem particular relevância por incluir estudos realizados durante e após o período da pandemia COVID-19.

Tendo por base a metodologia da revisão de literatura sistemática, de acordo com Tranfield e Denver (2009), a presente dissertação analisa 93 artigos de 51 jornais diferentes, com o objetivo providenciar uma perspetiva geral da investigação realizada nos últimos 15 anos sobre o relato não financeiro na administração pública. Pretende-se analisar: (i) as motivações subjacentes à implementação do relato não financeiro pelas entidades públicas, (ii) as práticas internas e estratégias adotadas e (iii) os desafios enfrentados durante e após a sua implementação, comparando os países desenvolvidos com os países em desenvolvimento. O *framework* conceptual desenvolvido para o estudo está apresentado na figura 1.1.

Através do presente estudo será possível compreender, de forma sucinta, as várias questões que têm sido mais desenvolvidas sobre o relato não financeiro, e assim identificar as lacunas na investigação que podem ser estudadas no futuro.

Por conseguinte, as questões de investigação serão as seguintes:

- 1) Como é que a investigação sobre relatórios não financeiros evoluiu nos últimos 15 anos?
- 2) Quais são as motivações, práticas internas e estratégias adotadas e desafios decorrentes da implementação do relato não financeiro?
- 3) Quais as principais diferenças do relato não financeiro entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento?
- 4) Quais são as principais contribuições para o conhecimento existente sobre o relato não financeiro e quais as lacunas na literatura que podem ser investigadas no futuro?

2. Revisão de literatura

2.1. Relatórios não financeiros

Atualmente, uma das principais fontes de informação não financeira encontra-se nos relatórios de sustentabilidade. Este tipo de divulgação tem como principal objetivo providenciar uma perspectiva geral dos resultados obtidos pelas organizações e o seu impacto, sendo utilizado pelos gestores para identificar as áreas da empresa que devem ser melhoradas e decisões futuras que devem ser tomadas (Biondi & Bracci, 2018). Em geral, as organizações seguem o modelo “triple-bottom line”, exigindo que todas as informações presentes no relatório transmitam ao leitor uma noção geral sobre as questões económicas, ambientais e sociais (Yusoh et al., 2023).

Apesar de ainda não ser obrigatório publicar este relatório na maioria dos países, tem sido demonstrado que é uma ferramenta importante para incentivar a mudança organizacional necessária para cumprir os objetivos de sustentabilidade, ainda que existam algumas barreiras à sua implementação que têm de ser ultrapassadas, como o processo de recolha de dados pouco eficiente e a falta de apoio adequado dos gestores e líderes, que geralmente são pouco proativos nesta matéria (Domingues et al., 2017).

Os relatórios integrados também são uma das principais fontes de informação não financeira. De acordo com o *International Integrated Reporting Council (IIRC)*, o objetivo é apresentar, de uma forma concisa, a estratégia, governação, performance e perspetivas da organização, em relação ao ambiente externo, que levam à criação de valor a curto, médio e longo prazo. Este tipo de relatório é considerado uma evolução dos reportes anuais, com alguns desenvolvimentos na forma como são interpretados os processos de criação de valor e o espaço temporal (Marques, 2023).

Se for aplicado ao setor público, é possível demonstrar aos vários *stakeholders* (principalmente os cidadãos em geral) o valor que é gerado na prestação do serviço da organização, sempre de forma simplificada e coerente, para ser compreendido por pessoas que não são especialistas na matéria, aumentando assim a transparência e credibilidade dos organismos públicos (Tirado-Valencia et al., 2021).

Para além destes, também é referido na literatura o *popular reporting*, que não se restringe apenas ao relato não financeiro, como os anteriores, sendo antes uma combinação de informação financeira e não financeira (Garde-Sanchez et al., 2018). Não existe um formato específico para estes relatórios, desde que o principal objetivo de fornecer a informação de forma clara, concisa e compreensível seja cumprido, visto que esta informação está direcionada maioritariamente para os cidadãos, tal como o próprio nome indica, e deve ser de fácil interpretação para os mesmos (Biondi & Bracci, 2018).

As redes sociais são um dos principais meios de comunicação utilizados para esta troca de informação entre cidadãos, políticos e gestores das entidades públicas. Lodhia et al. (2021) argumenta que estas divulgações não devem ser simplesmente encaradas como uma ferramenta de comunicação política, mas sim como uma fonte de informação isenta que permita reduzir os conflitos relacionados com as assimetrias de informação entre os governos e os cidadãos, incentivando a reflexão de ambos sobre os resultados obtidos e incentivando a formulação de novas estratégias para a gestão pública.

Por fim, outro tipo de relatório menos frequente, mas também mencionado na literatura, é o *gender reporting*. Este instrumento tem como objetivo contribuir para a redução das disparidades entre homens e mulheres, através da divulgação de dados que possibilitem o desenvolvimento de mecanismos de avaliação do impacto de género e a determinação do índice de igualdade (Cassano & Fornasari, 2023). Na maioria dos casos, esta informação está incluída nos relatórios referidos anteriormente.

2.1.1 Legislação e regulamentação

A crescente importância do relato não financeiro, também se reflete no aumento da legislação e regulamentação sobre esta matéria (Bebbington et al., 2017). A União Europeia emitiu uma série de diretivas e regulamentos, para acompanhar a evolução da sustentabilidade aos vários níveis, tais como a Diretiva de Relato Não Financeiro (2014/95/EU), a Diretiva sobre a Divulgação de Informações Relacionadas com a Sustentabilidade pelas Empresas (CSRD) e o Regulamento sobre a Divulgação de Informações relacionadas com a Sustentabilidade no Setor dos Serviços Financeiros (SFDR). A Diretiva 2014/95 está diretamente relacionada com o relato não financeiro, obrigando as grandes empresas de interesse público a elaborarem relatórios anuais de informação não financeira, com especial ênfase nos fatores sociais e ambientais, a fim de identificarem os riscos de uma atuação pouco responsável e de aumentarem a confiança dos investidores e dos consumidores, contribuindo assim para a medição, o acompanhamento e a gestão do desempenho das empresas e dos seus impactos na sociedade e no ambiente. Este mandato teve um efeito positivo nas empresas de interesse público abrangidas, verificando-se um aumento significativo das atividades relacionadas com responsabilidade social corporativa, incluindo novas iniciativas e investimentos mais elevados (Fiechter et al., 2022).

No Reino Unido, o *Companies Act 2006*, atualizado em 2013, impõe obrigações às empresas listadas em bolsa, para divulgarem informações ambientais e sociais relevantes nos seus relatórios anuais. Estas regulamentações são fundamentais para promover a transparência e a responsabilidade social corporativa, garantindo que as empresas assumem as

responsabilidades pelo seu desempenho a nível ambiental e sustentável, além das questões financeiras (Adams et al., 2016).

Em junho de 2023 foram publicadas as orientações *International Financial Reporting Standards* (IFRS) de sustentabilidade, IFRS S1 e IFRS S2, pelo *International Sustainability Standards Board* (ISSB). Estas normas visam estabelecer um modelo homogêneo para que as empresas reportem, de forma coerente e comparável, os principais aspetos da sustentabilidade, refletindo um compromisso com a responsabilidade e a transparência (International Sustainability Standards Board, 2023). Ambas as normas entraram em vigor para os períodos de relato anuais iniciados em ou após 1 de janeiro de 2024.

A IFRS S1 estabelece as diretrizes para que as empresas divulguem as informações relacionadas com a sustentabilidade de forma coerente, abrangendo também as empresas do setor público. Os principais elementos, definidos pelo ISSB, a serem divulgados incluem a avaliação das atividades de sustentabilidade da empresa e os seus impactos, bem como a apresentação da forma como a sustentabilidade afeta as estratégias, os modelos de negócio e a tomada de decisão. O objetivo é comunicar os riscos e oportunidades relacionados com a sustentabilidade para os investidores e restantes *stakeholders*, promovendo a transparência e a responsabilidade social corporativa (International Sustainability Standards Board, 2023).

A IFRS S2 orienta as empresas nas divulgações sobre o impacto do clima nas suas operações e estratégias, bem como a forma como as suas atividades afetam o clima. Estas divulgações incluem a identificação de riscos e oportunidades climáticas, a estimativa do seu impacto financeiro e a apresentação de estratégias de gestão para lidar com esses riscos e aproveitar as oportunidades. A norma destaca a importância da governança e da liderança na gestão dos riscos climáticos, incentivando uma resposta estratégica e proativa às alterações climáticas, através da divulgação de informações mais claras e consistentes aos investidores e restantes *stakeholders* (International Sustainability Standards Board, 2023).

Toda esta legislação tem como objetivo aumentar a transparência e a responsabilidade social corporativa, promovendo a sustentabilidade e a satisfação dos *stakeholders* (Clarkson et al., 2018). A regulamentação cria um ambiente no qual os organismos públicos são incentivados ou obrigados a reportar não apenas os resultados financeiros, mas também o impacto nas questões sociais e ambientais, impulsionando as práticas de relato não financeiro (Bebbington et al., 2017).

2.2 Entidades públicas e o relato não financeiro

O relato não financeiro tem um impacto significativo na generalidade das entidades públicas, com maior destaque para as instituições de saúde, universidades e governos locais. No setor da saúde, as vantagens deste tipo de divulgações vão além da consciência ambiental e de sustentabilidade, sendo também um driver estratégico importante no aumento da qualidade dos serviços, encorajando os gestores a adotarem novas estratégias e a melhorarem a satisfação dos utentes (Pizzi et al., 2020). No entanto, mesmo sendo os principais beneficiários dos serviços de saúde pública, os cidadãos comuns têm pouca participação nas apresentações públicas de relatórios integrados (Marasca et al., 2020), demonstrando que ainda existe algum desinteresse generalizado por estas divulgações.

Por exemplo, na Itália, foi determinada uma lei a nível nacional que torna obrigatória a divulgação de informação não financeira nestas instituições desde 2011, estabelecendo a estrutura e o conteúdo dos reportes anuais. Com a finalidade de compreender se estas divulgações estão alinhadas com os parâmetros dos relatórios integrados, Cavicchi et al. (2019) realizaram um estudo de caso num hospital universitário, escrutinando todo o processo de produção, construção e composição, concluindo que estes relatórios apresentam limitações por não serem concisos e claros, revelando a falta de um pensamento integrado. Estes documentos eram redigidos através de procedimentos automáticos, que não passavam de uma junção de vários documentos, com foco na perspetiva financeira, tornando a linguagem utilizada demasiado complexa e por isso pouco útil para corresponder às necessidades de informação dos utentes (Cavicchi et al., 2019).

No contexto das universidades, como observado na Austrália, as divulgações de relatórios de sustentabilidade ainda são escassas, argumentando-se que as universidades deveriam manter-se fiéis aos seus princípios tradicionais de conceber novas ideias, desafiar o ortodoxo e mudar a vida das pessoas, apresentado-se na vanguarda da procura de soluções para os desafios de sustentabilidade (Gamage & Sciulli, 2017), o que infelizmente não se tem verificado.

Na Itália também foram realizados diversos estudos em universidades, como a investigação realizada por Iacuzzi et al. (2020) na *University of Udine*, que tinha como objetivo supervisionar a implementação dos relatórios integrados. O processo foi bastante complexo, visto que envolvia uma abordagem dupla na preparação dos relatórios com o objetivo de informar a comunidade académica e, simultaneamente, comunicar a performance da instituição aos restantes *stakeholders*. Esta abordagem permite o desenvolvimento da análise da materialidade a partir do modelo de negócio impulsionado pelo plano estratégico e incentiva o envolvimento da comunidade académica através de equipas multifuncionais. No entanto, o estudo revelou

várias limitações dos relatórios integrados, relacionadas com a dificuldade em promover o pensamento integrado e a criação de valor no setor público, alertando que este tipo de relatório está baseado num conjunto de princípios com definições muito vagas e que não existem *guidelines* específicas para orientar o processo (Iacuzzi et al., 2020).

Marques (2023) realizou um estudo sobre esta temática em Portugal com base na Universidade de Coimbra, onde foi analisada a execução do plano estratégico 2019/2023, que tinha como objetivos promover a sustentabilidade e a responsabilidade social, tendo sido estabelecidas diversas metas para a defesa do meio ambiente, ação climática, cidadania, igualdade e inclusão. Nesse sentido, a universidade demonstrou-se comprometida com a descabornização, desenvolvendo uma estratégia de sustentabilidade ambiental que possibilitará atingir a neutralidade de carbono e consciencializar a comunidade académica sobre a importância das mudanças comportamentais na luta contra as alterações climáticas, procurando com o seu exemplo levar outras instituições a seguir o mesmo caminho (Marques, 2023).

No caso dos governos locais, ainda existem várias limitações à implementação de modelos de governação mais sustentáveis, nomeadamente a falta de vontade política para inovar e reformar toda a estrutura administrativa, a falta de treino dos colaboradores e o desenvolvimento de softwares específicos que permitam a recolha de dados e a elaboração dos indicadores de sustentabilidade (De Matteis & Borgonovi, 2021). Com efeito, apenas se os governos locais adotarem um modelo de gestão direcionado para a gestão sustentável, será possível divulgar a informação não financeira, especificamente sobre as questões de sustentabilidade, de forma mais fidedigna e rigorosa.

García-Sánchez et al. (2013) analisaram as práticas de divulgação de informação não financeira em 102 governos locais em Espanha, através do conteúdo disponibilizado nos respetivos websites, concluindo que os municípios tendem a ser semelhantes na quantidade informações financeiras divulgadas e informações sobre questões ambientais e de sustentabilidade, existindo, no entanto, margem para melhorar os relatórios. Além disso, os autores recomendam que os reguladores emitam diretrizes para aumentar a homogeneidade na informação divulgada, de forma a promover a transparência dos municípios. Em Itália, também foi realizado um estudo semelhante por Giacomini et al. (2021), onde foi examinada a implementação do relato de sustentabilidade nestas entidades, sendo que os resultados indicaram um decréscimo no uso deste tipo de relatório, devido a vários fatores como a redução de custos, o caráter voluntário desta divulgação e a baixa eficácia dos relatórios de sustentabilidade. Os autores sugerem a imposição de requisitos obrigatórios como solução para

este problema, em conjunto com a promoção dos relatórios de sustentabilidade como ferramenta de legitimação das ações políticas locais.

Além disto, também foram realizados estudos semelhantes fora da Europa, nomeadamente na Nova Zelândia e na Austrália. Othman et al. (2017) examinaram as mudanças em matéria de legislação das divulgações de sustentabilidade nos cinco anos anteriores à imposição do Environmental Reporting Bill na Nova Zelândia, que consiste num conjunto de normas que visam regular as práticas de divulgação. Os autores constataram que os governos locais agiram de acordo com a teoria de legitimidade, uma vez que demonstraram um aumento persistente das práticas de divulgação durante este período. Esta proatividade tinha como objetivo a obtenção de legitimidade e preparação para possíveis desafios decorrentes do novo normativo (Othman, et al., 2017).

Na Austrália, Williams et al. (2011) realizaram uma pesquisa por correio em vários governos locais, concluindo que cerca de 50% dos entrevistados já divulgam pelo menos uma área da sustentabilidade, e que 40% dos entrevistados que ainda não divulgam, tencionam fazê-lo no futuro. Especificamente sobre o relato integrado, também tem vindo a desenvolver-se nos governos locais australianos, encontrando-se numa fase inicial de implementação que requer uma abordagem coordenada de todos os departamentos organizacionais para lidar com as questões ambientais e sociais, sendo este processo denominado de pensamento integrado (Williams & Lodhia, 2021).

Nos países em desenvolvimento, como é o caso da Malásia, foram encontradas evidências de isomorfismo mimético, ou seja, observou-se que os governos locais menos avançados hierarquicamente copiam os *layouts* dos websites e as informações divulgadas por organizações mais avançadas, inclusive de outros países mais desenvolvidos (Joseph & Taplin, 2012). Nos governos locais da Indonésia, o principal problema está relacionado com a falta de transparência financeira, sendo necessário melhorar a qualidade e quantidade de divulgações financeiras e não financeiras (Pratama et al., 2023).

2.3 Teorias relacionadas

A teoria dos *stakeholders* fornece uma perspetiva alternativa para a gestão das organizações, considerando que as mesmas têm obrigações para com todas as partes interessadas e que devem tomar as decisões de longo prazo de forma a garantir o equilíbrio de interesses entre todos, proporcionando assim resultados mais sustentáveis e a maximização do valor compartilhado (Freeman & Mcvea, 2001). Esta teoria contrasta com as perspetivas mais tradicionais, que

priorizam geralmente os acionistas, justificando a divulgação de informação não financeira por ser mais relevante para alguns *stakeholders*.

Zharfpeykan e Askarany (2023) examinaram a relação entre o relato de sustentabilidade e as várias teorias, incluindo a teoria dos *stakeholders*, constatando que a divulgação de informação aos *stakeholders* depende do seu nível de escrutínio em relação às operações, que é tendencialmente mais elevado no setor público. Outro estudo de Alcaraz-Quiles et al., (2015) investiga as divulgações de sustentabilidade nos websites de 55 governos locais em Espanha e compara-as com 61 variáveis socioeconómicas, financeiras e populacionais recomendadas pelo *Global Reporting Initiative*, inferindo que existe a necessidade de uma maior coordenação nessa divulgação, que requer uma análise preliminar para identificar os *stakeholders* dos serviços públicos e quais as suas necessidades de informação, de acordo com a teoria dos *stakeholders*.

Além disso, a teoria do *new public management* também pode fundamentar a divulgação deste tipo de informação, uma vez que realça a necessidade de adaptação e flexibilidade da administração pública para atender às necessidades de mudança constante na sociedade, sempre com ênfase na transparência e na responsabilidade, baseando-se em várias estratégias de gestão utilizadas no setor privado (Hood, 1991). Da mesma forma, a informação não financeira permite que os cidadãos avaliem o desempenho e impacto das políticas públicas de forma mais abrangente e transparente, correspondendo assim aos objetivos da teoria do *new public management* (Osborne et al., 2022).

Relativamente a esta teoria, a literatura não é consensual, apresentando visões bastante distintas. Por exemplo, Ball et al. (2012) acompanharam todas as medidas implementadas pelo governo britânico, com o objetivo de melhorar a eficiência e eficácia da economia em conformidade com os princípios da *new public management*. Concluíram que tais medidas estavam a impedir a contabilidade e o reporte de sustentabilidade, pois as instituições públicas focavam-se mais na performance comercial e eficiência interna, do que nas questões ambientais. Por outro lado, Greiling e Grüb (2015), na sua investigação nas empresas públicas austríacas e alemãs, defendem que a mudança proveniente desta teoria resultou na necessidade dos prestadores de serviços públicos demonstrarem que são eficientes na prestação desses serviços, argumentando que apenas com a divulgação de um reporte de qualidade aos cidadãos é possível contribuir para obter a legitimidade no setor público em geral.

Como evidenciado no parágrafo anterior, a teoria do *new public management* está diretamente relacionada com a teoria da legitimidade, que também é relevante para esta temática. O conceito de legitimidade refere-se à reputação que uma determinada instituição detém quando o seu sistema de valores é congruente com o sistema de valores do panorama

social no qual a instituição está inserida, ou seja, para as instituições agirem em conformidade com o sistema de valores, devem corresponder às expectativas dos seus *stakeholders*, respeitando as normas e valores sociais, obtendo assim legitimidade (Lindblom, 1994). Segundo o mesmo autor, esta teoria é particularmente relevante nos setores cuja atividade tem impacto direto nas questões ambientais e de sustentabilidade, sendo por isso relevante neste estudo.

A literatura também apresenta visões contraditórias sobre esta teoria. Marasca et al. (2020) analisaram o relato integrado das instituições de saúde, de acordo com as teorias da legitimidade e dos *stakeholders*, tendo sido identificada uma falta de legitimidade quando o comportamento organizacional das instituições de saúde não estão alinhadas com as expectativas da sociedade, que muitas vezes diferem das expectativas dos *stakeholders* internos, concluindo-se que os relatórios integrados não podem ser vistos como uma ferramenta de legitimação social, mas simplesmente uma ferramenta para relatórios institucionais voluntários. No entanto, a investigação de Hossain et al. (2023) numa empresa pública australiana de fornecimento de água, revelou que as divulgações sociais e ambientais através dos relatórios de sustentabilidade, que inclusive foram exigidos por legislação, resultaram no aumento da legitimidade e satisfação dos *stakeholders* em relação à informação disponibilizada.

Outro estudo de Caruana e Dabbicco (2022) aborda esta temática numa perspectiva distinta, colocando em evidência o papel dos contabilistas como legitimadores na definição de padrões do reporte de sustentabilidade, e constatando que os contabilistas têm um papel tangível e crucial nesta matéria, se trabalharem em conjunto com outras áreas como a estatística, informática ou ciência política, numa abordagem interdisciplinar.

Por fim, outra teoria muito citada pelos autores para justificar a divulgação de informação não financeira é a teoria institucional. Esta teoria coloca as instituições no centro da análise da conceção e do comportamento das organizações, sendo entendidas como crenças, regras e normas que moldam a criação e disseminação das características e práticas organizacionais, propiciando a legitimidade das organizações, o decréscimo da incerteza e da inteligibilidade das ações e atividades da organização (Berthod, 2016). De acordo com Battilana e Lee (2014), esta teoria resultou numa aproximação dos atributos dos setores privado, público e sem fins lucrativos, originando instituições “híbridas” que são menos estáveis devido à interação das diferentes características, que por vezes são contraditórias.

Na investigação de Gavin et al. (2022) sobre o planeamento e reporte de sustentabilidade no ensino superior australiano procurou-se compreender o nível de institucionalização da sustentabilidade neste setor e quais os processos e estratégias utilizadas para atingir esse

objetivo. Os autores constataram que o nível de institucionalização ainda era insuficiente e que deveriam ser realizados mais estudos científicos sobre o potencial da teoria institucional nesta matéria, realçando as vantagens da institucionalização dos processos de planejamento e reporte de sustentabilidade. Outro estudo sobre a implementação do relato integrado no setor público brasileiro, utiliza a abordagem institucional para analisar a imposição deste relatório como principal instrumento de gestão dos órgãos da administração pública, verificando-se que a coerção associada à teoria institucional é proveitosa para os organismos públicos, visto que ao adotarem as mesmas regras, alcançam a homogeneidade que permite a melhoria das relações internas e externas (Castro & Costa, 2022).

Conforme evidenciado na literatura, todas estas teorias estão relacionadas entre si e são complementares. As teorias da legitimidade e dos *stakeholders* focam nos motivos estratégicos para a divulgação dos relatórios não financeiros, enquanto a teoria institucional explora os fatores institucionais (Zharfpeykan & Askarany, 2023). Por sua vez, a teoria do *new public management* direciona essas diferentes perspectivas para o setor público, com ênfase na necessidade de eficiência, transparência e responsabilidade na gestão dos recursos públicos (Thomson et al., 2014).

2.4 Relevância do estudo

No setor público, segundo os principais organismos de contabilidade a nível internacional, a informação não financeira é insuficiente, tendo sido recomendado a elaboração de relatórios não financeiros, principalmente relacionados com a temática da sustentabilidade (*International Integrated Reporting Council*, 2013). Contudo, no que respeita aos trabalhos de investigação, os artigos publicados sobre este assunto têm crescido de forma exponencial.

Manes-Rossi et al. (2020) evidenciam o reporte das várias dimensões de performance dos organismos públicos para os *stakeholders* internos e externos, realizando uma revisão de literatura sistemática, sendo que a investigação apenas inclui dados recolhidos até 2019. Segundo os resultados obtidos, verificou-se que os organismos públicos mais estudados foram as instituições de saúde e os governos locais, sendo que as principais localizações analisadas foram a Europa, Reino Unido e Oceânia.

Baseando-se na teoria de *new public management* e na teoria institucional, Rajib e Hoque (2016) fazem uma revisão de literatura tradicional da investigação realizada sobre contabilidade do setor público de 1992 a 2015, discutindo o normativo de contabilidade pública, subdividindo o seu estudo em três ramos: institucionalização, implementação e nas normas em específico. Conclui-se que, durante este período, os autores progressivamente deixaram de se concentrar

no desenvolvimento das normas contabilísticas, e focaram os seus estudos na análise comparativa, inovação na prática e na provável integração com as novas áreas.

Van Helden et al. (2021) analisaram a investigação sobre este tema nas economias emergentes. Com essa finalidade, foi elaborada uma revisão de literatura, subdividida em várias categorias (contabilidade de gestão, contabilidade financeira e contabilidade dos sistemas de informação), métodos, teorias e paradigmas, concluindo-se que a maioria das reformas públicas foram inspiradas na teoria do *new public management*. O estudo de Van Helden et al. (2021) é particularmente relevante, dado que compara o contexto da adoção do relato não financeiro entre os países desenvolvidos e os países em desenvolvimento.

Iacuzzi (2021) estuda os indicadores financeiros para governos locais com base em 70 artigos, desenvolve uma análise crítica através de uma revisão de literatura estruturada e sugere futura investigação. Os resultados obtidos permitem comprovar que os indicadores financeiros facilitam o cumprimento dos requisitos de transparência e responsabilização dos organismos públicos, apoiam o controlo de desempenho e possibilitam a análise comparativa. No entanto, esta revisão de literatura não apresenta conclusões sobre a informação não financeira.

Contrariamente às revisões de literatura anteriores, que analisam um número limitado de artigos, (Iacuzzi, 2021), não são sistemáticas (Rajib & Hoque, 2016), focam no reporte aos *stakeholders* (Manes-Rossi et al., 2021) ou estudam apenas os mercados emergentes (Van Helden et al., 2021), este estudo realiza uma revisão sistemática de um número elevado de artigos que foram publicados entre 2008 e 2023, analisando as principais motivações para a implementação do relato não financeiro, as práticas internas e estratégias adotadas e os desafios decorrentes da implementação.

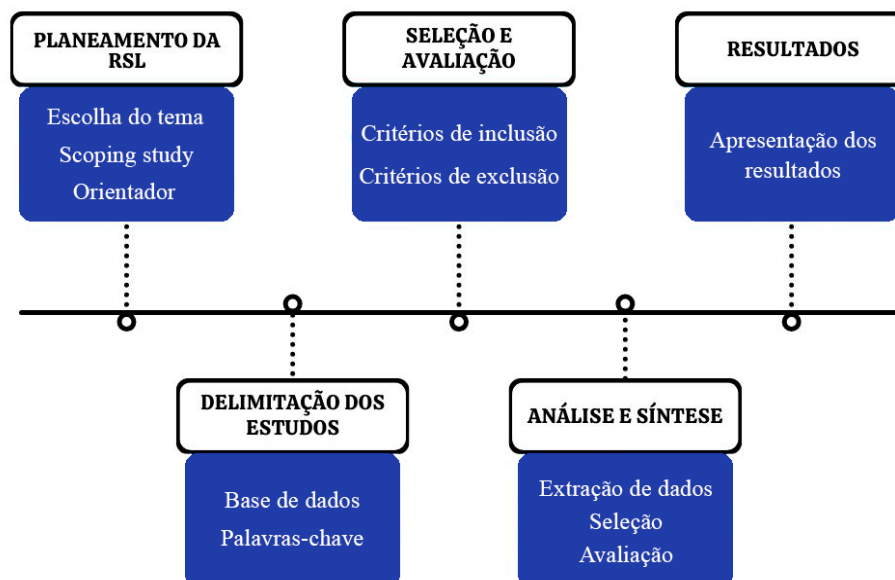
A originalidade do estudo reside no facto de abranger uma vasta linha temporal, incluindo estudos empíricos publicados recentemente, comparando a implementação do relato não financeiro nas entidades públicas dos países desenvolvidos e em desenvolvimento. Além disso, foram definidos critérios específicos de inclusão e exclusão de artigos, de forma a garantir que os resultados obtidos estão de acordo com as questões de investigação propostas. Também é importante mencionar que através das lacunas na investigação identificadas neste estudo, será possível direccionar o foco da pesquisa futura, evitando redundâncias e adaptando a investigação às mudanças nos diferentes contextos, contribuindo assim para o avanço no conhecimento.

3. Metodologia

A metodologia a adotar para esta dissertação é de carácter qualitativa, mais precisamente uma revisão sistemática de literatura (RSL), com base em Tranfield, Denyer e Smart (2003). Uma RSL traduz-se no processo de localização e recolha sistemática de toda a informação disponível sobre um assunto (Davis et al., 2014). De acordo com Tranfield e Denyer (2009), consiste num método particular em que, além de caracterizar os estudos atuais, também identifica e avalia a qualidade e a magnitude de cada investigação.

A revisão de literatura sistemática é distinta da revisão de literatura tradicional, por adotar um processo de pesquisa cientificamente mais rigoroso e replicável, que exige ao investigador que recolha a informação de forma exaustiva e imparcial (Tranfield & Denyer, 2009). Esta dissertação baseia-se nesta literatura e desenvolve uma abordagem de investigação que conduz a resultados passíveis de serem replicados e verificados por outros. Para além disso, a metodologia utilizada possibilita a atualização dos resultados e a integração de futuras descobertas que possam surgir no âmbito da área de investigação em questão.

O procedimento para a elaboração da RSL é bastante complexo, exigindo uma abordagem metodológica rigorosa, daí a necessidade de dividir o processo em várias etapas, tal como ilustrado na figura 3.1:



Fonte: adaptado de Denyer e Tranfield (2009)

Figura 3.1 Etapas da RSL

3.1 Planeamento da revisão de literatura

O planeamento desta RSL iniciou-se pela escolha do tema. Nos últimos anos, a temática da divulgação de informação não financeira no setor público tem sido frequentemente objeto de debate, pela crescente preocupação dos *stakeholders*, principalmente os cidadãos em geral, pela transparência e credibilidade dos organismos públicos, bem como pelas questões ambientais e de sustentabilidade (Montesinos & Brusca, 2019). Assim sendo, este estudo tem como finalidade providenciar uma perspetiva geral da investigação que tem sido realizada ao longo dos últimos 15 anos sobre o relato não financeiro na administração pública, analisando as motivações para implementação, as práticas internas e estratégias adotadas e os desafios enfrentados após a sua implementação.

Após definido o tema geral do trabalho, foi realizado um *scoping study* de forma a determinar a viabilidade, extensão e natureza do trabalho de pesquisa, possibilitando a formulação das questões de investigação.

A escolha cuidadosa de um orientador também desempenha um papel fundamental para o desenvolvimento deste trabalho, envolvendo várias considerações, que incluem não só os conhecimentos sobre o tema, mas também a abordagem metodológica e estilo de orientação. Neste caso, a orientadora é a Professora Doutora Inna Choban de Sousa Paiva que é Professora Associada e Investigadora Integrada no Instituto Universitário de Lisboa (ISCTE-IUL).

3.2 Delimitação dos estudos

As bases de dados escolhidas para realizar a pesquisa foram o *Scopus* e o *Web of Science*, ambas plataformas conceituadas que proporcionam acesso a uma vasta gama de artigos científicos, assegurando a confiabilidade, solidez metodológica e a representatividade dos resultados obtidos neste estudo. Durante a pesquisa foram estipulados alguns critérios de busca de forma a assegurar que os resultados obtidos estão de acordo com o tema da investigação, aplicando-se também um delimitador temporal de quinze anos, limitando os resultados obtidos a artigos publicados entre 2008 e 2023.

De seguida, foram definidas as palavras-chave para a pesquisa que estão descritas na tabela 3.1 e que foram escolhidas estrategicamente, com o objetivo de maximizar os resultados obtidos. O *scoping study* descrito anteriormente auxiliou neste processo e permitiu selecionar as palavras-chave mais adequadas ao tema em estudo.

Tabela 3.1 Palavras-chave utilizadas na pesquisa

Tópico	Palavra chave	Justificação
Relato não financeiro	<i>Sustainability reporting</i>	<i>Keywords</i> que maximizam os resultados para relato não financeiro, incluindo os dois tipos de relatórios não financeiros mais divulgados.
	<i>Integrated reporting</i>	
	<i>Non-financial reporting</i>	
	<i>Corporate social responsibility</i>	
Setor público	<i>Public sector</i>	<i>Keywords</i> alternativas a setor público, de forma a maximizar os resultados.
	<i>Public administration</i>	
	<i>Public accounting</i>	
	<i>Public organization</i>	

Fonte: elaboração própria

3.3 Seleção e avaliação

Esta etapa do processo tem como principal objetivo filtrar os resultados obtidos na pesquisa, de forma a identificar os artigos que são relevantes para o estudo. Em primeiro lugar, é necessário eliminar os artigos duplicados, visto que as duas bases de dados apresentam resultados muito abrangentes e, conseqüentemente, vários artigos repetidos. De seguida, foram estabelecidos critérios de inclusão e exclusão para garantir que todos os artigos são relevantes para a investigação, sendo que os artigos que não estejam diretamente relacionados com o tema serão excluídos através da leitura do título, das *keywords*, do *abstract*, e, se necessário, a leitura completa do artigo.

Apenas os estudos que satisfazem todos os critérios de inclusão estabelecidos e que não cumprem nenhum dos critérios de exclusão podem ser incluídos na revisão de literatura (Tranfield et al., 2003), assegurando, desta forma, que apenas os estudos que cumprem os padrões de qualidade e relevância adequados serão analisados com maior profundidade. Por conseguinte, procedeu-se à aplicação dos seguintes critérios de exclusão sintetizados na tabela 3.2:

Tabela 3.2 Critérios de exclusão

Critério	Justificação
1 - Artigos publicados em jornais não científicos.	Garantir o rigor científico característico de uma RSL.
2 - Artigos não pertencentes à categoria "Business, Management and Accounting".	Garantir que os resultados obtidos estão limitados à área de estudo do investigador.
3 - Artigos anteriores a 2008.	Definir um delimitador temporal de modo a assegurar a contemporaneidade do estudo.
4 - Estudos não centrados em relato não financeiro e/ou que estão fora do âmbito do setor público.	Assegurar que todos os estudos focam no tema do trabalho.
5 - Excluir artigos teóricos	Limitar os artigos da revisão a estudos empíricos.

Fonte: elaboração própria

Os artigos que não sejam excluídos após a aplicação destes critérios, são ainda sujeitos aos seguintes critérios de inclusão, que visam garantir a qualidade dos estudos:

1. Definição clara da amostra, metodologia e hipóteses de investigação;
2. Revisão de literatura adequada às questões de investigação;
3. Contribuição para o conhecimento existente;
4. Discussão e análise dos resultados.

Além disso, será realizada uma pesquisa complementar com um processo de seleção “manual” em *peer reviewed journals* relevantes, com a finalidade de enriquecer o trabalho de investigação com artigos que foram sujeitos a um escrutínio dos especialistas mais prestigiados e reconhecidos.

Por fim, após estabelecida uma lista final dos artigos, será realizada uma análise descritiva dos mesmos no próximo capítulo, especificando o número de artigos publicados por ano, os jornais com mais publicações, a localização dos estudos, a metodologia utilizada, os artigos com maior número de citações e as teorias mais mencionadas.

4. Análise dos resultados

Neste capítulo, é apresentada uma síntese da literatura incluída na RSL, resultante da aplicação do processo de metodologia previamente exposto. O capítulo encontra-se dividido em três etapas. Em primeiro lugar será explicado todo o processo de seleção dos artigos, seguido de uma análise descritiva dos mesmos. Por fim, são apresentados os resultados da análise do conteúdo dos artigos, tendo em conta as questões de investigação previamente definidas.

4.1 Definição da amostra final de artigos

A primeira etapa do processo de seleção dos artigos consiste em realizar a pesquisa nas bases de dados do *Scopus* e *Web of Science*, de acordo com as palavras-chave descritas anteriormente (tabela 3.1), sendo que a pesquisa preliminar gerou 287 resultados. No entanto, foram aplicados alguns filtros na pesquisa para assegurar que os resultados não incluem os artigos que verificam os critérios de exclusão 1,2 e 3 (tabela 3.2). Assim sendo, foram excluídos 71 artigos publicados em jornais não científicos, 57 artigos não pertencentes à categoria “*Business, Management and Accounting*” e 7 artigos que não verificam o delimitador temporal estabelecido, totalizando 152 resultados que foram exportados das bases de dados.

A segunda etapa do processo iniciou-se com a eliminação dos artigos duplicados, reduzindo a amostra a 106 artigos. De seguida, foi realizada uma análise dos artigos, de forma a averiguar se cumpriam os critérios de exclusão 4 e 5 (tabela 3.2), resultando na exclusão de 12 artigos cuja investigação não estava centrada no tema do trabalho e de 9 artigos que não correspondiam a estudos empíricos. É importante também mencionar que existem 3 artigos que foram excluídos por não estarem disponíveis para *download* e por não ter sido obtida qualquer resposta ao pedido de disponibilização dos artigos realizado diretamente aos autores. Assim sendo, no final desta etapa sobraram 82 artigos.

Na terceira e última etapa, considerou-se necessária a realização de uma pesquisa complementar, de forma a obter uma amostra mais representativa de artigos. Com essa finalidade, identificou-se os principais jornais que publicam artigos relacionados com a contabilidade no setor público, tais como a *Public Administration Review*, a *Accounting, Organizations and Society*, entre outros, onde foram consultados outros artigos relacionados com o tema da investigação, que não estavam incluídos na amostra. Todos os jornais consultados nesta pesquisa estão devidamente identificados e listados no Anexo A. Este procedimento complementar resultou na adição de 11 artigos para a RSL.

Todo este processo de seleção dos artigos está sintetizado na tabela 4.1, traduzindo-se numa lista final de artigos para esta RSL composta por 93 artigos. Procedeu-se ao *download* de todos

os artigos, tendo sido constituído um arquivo digital para posterior análise. Todos os artigos incluídos na RSL estão devidamente identificados e listados no Anexo B.

Tabela 4.1 Processo de seleção dos artigos

Artigos resultantes da pesquisa das keywords (Scopus + Web of Science)	287
Artigos excluídos com base no critério 1	-71
Artigos excluídos com base no critério 2	-57
Artigos excluídos com base no critério 3	-7
Artigos resultantes da aplicação dos filtros de pesquisa nos websites	152
Artigos duplicados	-46
Artigos obtidos após eliminação dos duplicados	106
Artigos excluídos com base no critério 4	-12
Artigos excluídos com base no critério 5	-9
Artigos não disponíveis para leitura	-3
Artigos restantes após análise do título, keywords e abstract	82
Artigos adicionados após pesquisa complementar	+11
Lista final de artigos	93

Fonte: elaboração própria

4.2 Análise descritiva dos artigos

4.2.1 Distribuição por ano de publicação

Na figura 4.1 está representada a distribuição dos artigos presentes na RSL, de acordo com o ano de publicação. Tal como é possível observar no gráfico, as publicações de artigos sobre esta temática verificam uma tendência crescente nos últimos anos, sendo que nos últimos 5 anos analisados foram publicados 52 artigos, que representam 55,91% do total, enquanto nos 10 anos anteriores foram publicados apenas 41 artigos, o que corresponde a 44,09% dos mesmos. Além disso, é importante destacar que no ano 2022 foram publicados 15 artigos, sendo este o ano com maior número de publicações. Estes dados comprovam a crescente importância atribuída pelos investigadores ao relato não financeiro no setor público.

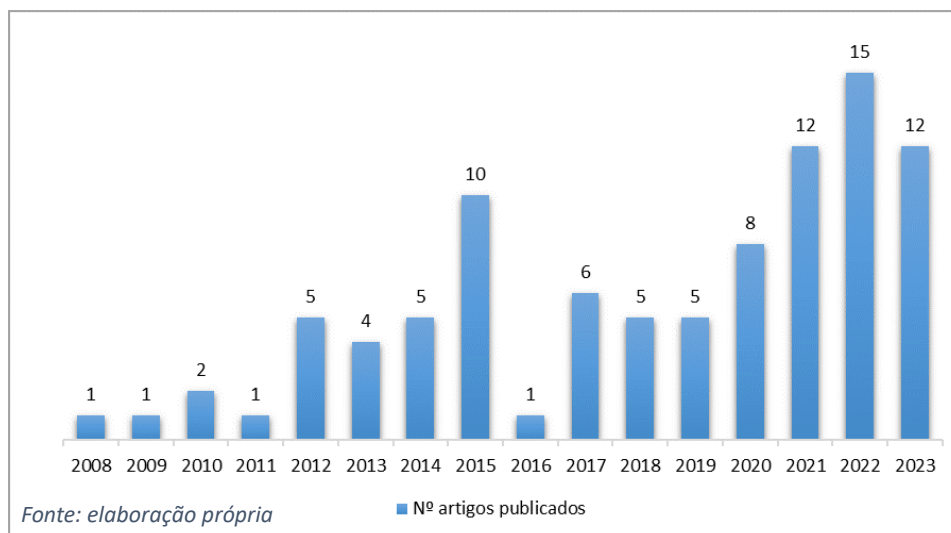


Figura 4.1 Distribuição dos artigos por ano de publicação

4.2.2 Distribuição por países

Os artigos selecionados abrangem países de todos os continentes. De modo a facilitar a análise dos dados, foi estabelecida uma distinção entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento, tal como está ilustrado na figura 4.2.

Os estudos têm como principal foco os países desenvolvidos, representando 69,89% dos artigos, enquanto os países em desenvolvimento são analisados em apenas 16,13% dos casos. Os artigos remanescentes estudam países de ambos os tipos, totalizando os restantes 13,98%. Com base nestes dados, é possível constatar a existência de uma correlação entre o nível de desenvolvimento de um país e a importância atribuída a este tema, evidenciando que, de facto, os países mais desenvolvidos atribuem maior importância ao relato não financeiro no setor público.

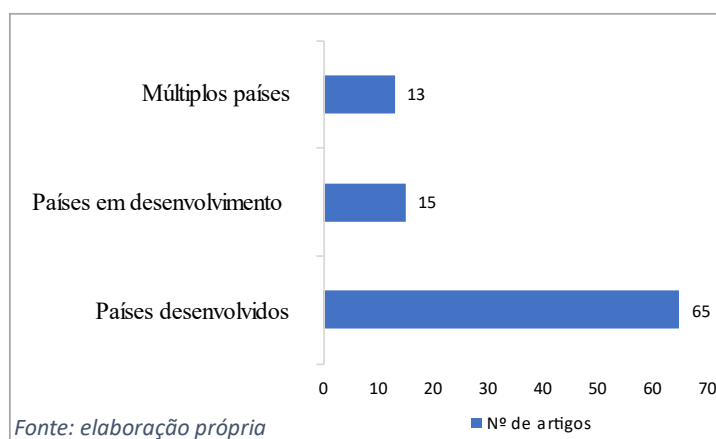


Figura 4.2 Distribuição dos artigos por países

4.2.3 Distribuição por jornal de publicação

Os artigos selecionados estão distribuídos por 51 jornais diferentes. Destacam-se, pela quantidade de artigos publicados sobre esta temática, o *Meditari Accountancy Research* (8 artigos), o *Sustainability* (7 artigos) e o *Public Money and Management* (6 artigos), conforme apresentado na tabela 4.2. Na tabela, todos os jornais que possuem apenas um artigo publicado estão categorizados como “outros”, por uma questão de simplificação.

O jornal *Meditari Accountancy Research* é reconhecido internacionalmente e destaca-se pela sua abordagem inovadora e interdisciplinar em áreas como a contabilidade sustentável, responsabilidade social corporativa e relato não financeiro. O elevado número de publicações neste jornal evidencia o crescimento a nível internacional dos estudos sobre o relato não financeiro. O *Sustainability* também é um jornal internacional que explora a temática sustentabilidade segundo várias perspetivas e o jornal *Public Money and Management* está direcionado para os setores de finanças, política e gestão do setor público.

Na tabela 4.2 também estão apresentados os rankings de cada jornal para o ano de 2022, conforme o *Scimago Journal Rank* (SJR). Este ranking proporciona uma análise mais detalhada da importância de cada jornal em relação aos demais dentro da mesma área de pesquisa, tendo em consideração tanto a quantidade total de citações, quanto relevância dos jornais que citam o periódico em questão, assegurando que a citação proveniente de um jornal mais conceituado tenha um impacto mais significativo no ranking do que uma citação de um periódico menos relevante.

Tendo em consideração o ranking do jornal, segundo o SJR, destacam-se na RSL, o *Public Administration Review*, avaliado em 3,311 e o *Accounting, Organizations and Society*, avaliado em 2,411, ambos com dois artigos publicados sobre esta temática. O *Public Administration Review* é um dos periódicos mais conceituados na área da administração pública, submetendo os seus artigos a um rigoroso processo de revisão por pares e contribuindo tanto para a teoria como para a prática nesta área. O jornal *Accounting, Organizations and Society* explora questões interdisciplinares relacionadas à contabilidade e sua relação com as organizações e a sociedade em geral, submetendo também os seus artigos a um processo de revisão por pares, de forma a garantir a validade metodológica, originalidade e relevância dos artigos.

Tabela 4.2 Distribuição dos artigos por jornal de publicação

Nome do jornal	Nº de artigos	Ranking jornal (2022)
Meditari Accountancy Research	8	0,793
Sustainability	7	0,664
Public Money and Management	6	0,667
Social Responsibility Journal	5	0,817
Accounting Forum	4	0,629
Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management	4	0,838
Pacific Accounting Review	4	0,432
International Journal of Public Administration	3	0,691
Sustainability Accounting, Management and Policy Journal	3	0,943
Accounting, Organizations and Society	2	2,411
Administrative Sciences	2	0,530
International Journal of Public Sector Management	2	0,646
International Journal of Sustainability in Higher Education	2	0,752
Journal of Cleaner Production	2	1,981
Journal of Environmental Management	2	1,678
Public Administration Review	2	3,311
Outros	35	-
Total / Média	93	1,111

Fonte: elaboração própria

4.2.4 Artigos mais citados

Na tabela 4.3, os artigos estão listados com base no número de citações recebidas. É importante salientar que o primeiro artigo que consta da tabela, publicado em 2015, ainda possui um período temporal mais curto para acumular citações em comparação com os demais. Portanto, se for calculada a média de citações anual, a disparidade em relação aos restantes artigos torna-se ainda mais evidente, com uma média de 59 citações por ano. Este artigo realça a discrepância entre teoria e prática na sustentabilidade das organizações, apresentando uma abordagem inovadora e fornecendo percepções cruciais sobre como as exigências conflituosas dos *stakeholders* podem limitar a eficácia das divulgações de sustentabilidade (Cho et al., 2015).

O segundo, terceiro, quarto e quinto artigo foram todos publicados em anos anteriores, respetivamente em 2008, 2010, 2009 e 2013, apresentando médias de citações anuais a oscilar entre 14 e 16 (Guthrie & Farneti, 2008; Dumay et al., 2010; Farneti & Guthrie, 2009; García-Sánchez et al., 2013).

Tabela 4.3 Artigos com maior número de citações

Nº	Artigo	Autores	Nº citações
1	Organized hypocrisy, organizational façades, and sustainability reporting.	Cho, C.; Laine, M.; Roberts, R.; Rodrigue, M.	473
2	GRI sustainability reporting by australian public sector organizations.	Guthrie J.; Farneti F.	210
3	GRI Sustainability Reporting Guidelines For Public And Third Sector Organizations.	Dumay, J; Guthrie, J; Farneti, F	202
4	Sustainability reporting by Australian public sector organisations: Why they report?	Farneti, F.; Guthrie, J.	197
5	Determinants of corporate social disclosure in Spanish local governments.	García-Sánchez I.; Frías-Aceituno J.; Rodríguez-Domínguez L.	157

Fonte: elaboração própria

4.2.5 Distribuição por metodologia utilizada

Para a elaboração da figura 4.3, os artigos foram classificados consoante o tipo de metodologia aplicada. A maioria dos artigos adotou uma abordagem qualitativa, representando 66,67% do total. Segundo Bansal et al. (2018), a investigação qualitativa fundamenta-se principalmente em dados qualitativos e na teorização indutiva, fazendo emergir novos conhecimentos que podem frequentemente induzir a teoria para direções completamente distintas.

A abordagem quantitativa foi adotada em 33,33% dos artigos selecionados, com o objetivo de estabelecer relações matemáticas e estatísticas entre variáveis, recorrendo a amostras de grande dimensão.

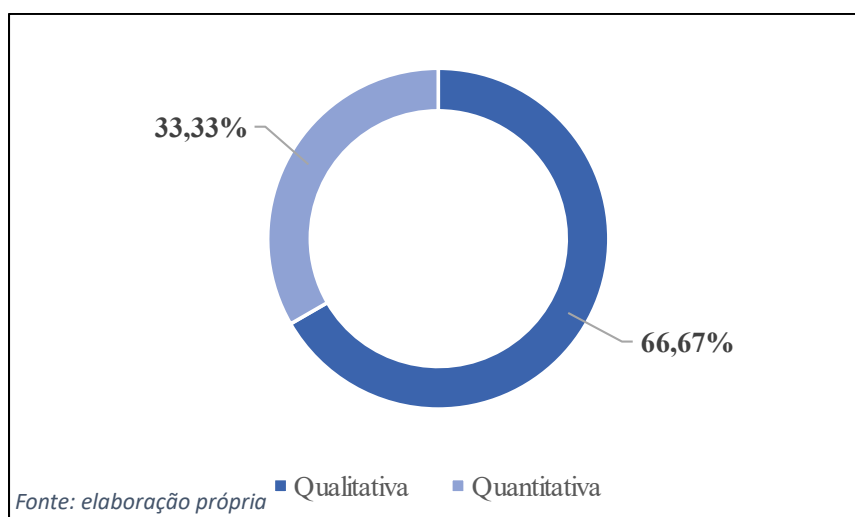


Figura 4.3 Tipo de metodologia dos artigos

Dentro da análise metodológica, ainda é possível classificar os artigos de acordo o método de investigação utilizado. Tal como está ilustrado na figura 4.4, os investigadores adotaram métodos distintos, numa proporção muito similar.

Em 26 dos artigos selecionados foram desenvolvidos questionários/entrevistas, que permitem compreender as perceções, opiniões e experiências dos participantes em relação ao relato não financeiro no setor público. A análise documental foi elaborada em 25 artigos, englobando aqueles nos quais os autores se fundamentaram na exploração e interpretação crítica de documentos existentes, com a finalidade de desenvolverem novas ideias e teorias relacionadas com esta temática. Estes estudos de natureza qualitativa são discutidos por Bansal et al. (2018), que os definem como estudos que se baseiam em dados qualitativos e na teorização indutiva, ou seja, o raciocínio lógico é construído a partir de conhecimentos prévios, expandindo a sua compreensão em novas direções, sendo as entrevistas, questionários e a análise de documentos históricos, alguns dos principais métodos de recolha de informação para este tipo de estudos.

Adicionalmente, foram realizadas análises através de base de dados em 27 artigos, predominantemente estudos quantitativos nos quais foram aplicadas análises estatísticas através modelos de regressão linear. De acordo com Gehman et al. (2018), os estudos quantitativos diferenciam-se dos estudos qualitativos pelo facto de discutirem a teoria através de previsões, identificando causas e relações entre variáveis que são demonstradas empiricamente através do tratamento dos dados.

Por fim, em 18 dos artigos foram elaborados estudos de caso, nos quais os autores aplicam, na prática, as teorias recolhidas através de diversas fontes, verificando assim a sua validade empírica e preenchendo as lacunas existentes entre teoria e a prática. Apesar de este método ser o menos utilizado nos artigos analisados, Eisenhardt e Graebner (2007) argumentam que este método tem a capacidade de oferecer descrições ricas e detalhadas de fenómenos específicos, sendo mais eficaz quando utilizado em conjunto com outros métodos, como entrevistas, análise de documentos históricos ou de bases de dados.

É relevante salientar que alguns artigos recorrem a mais de um método de investigação, resultando em um número total de métodos de investigação indicados na figura 4.4 superior ao número de artigos analisados.

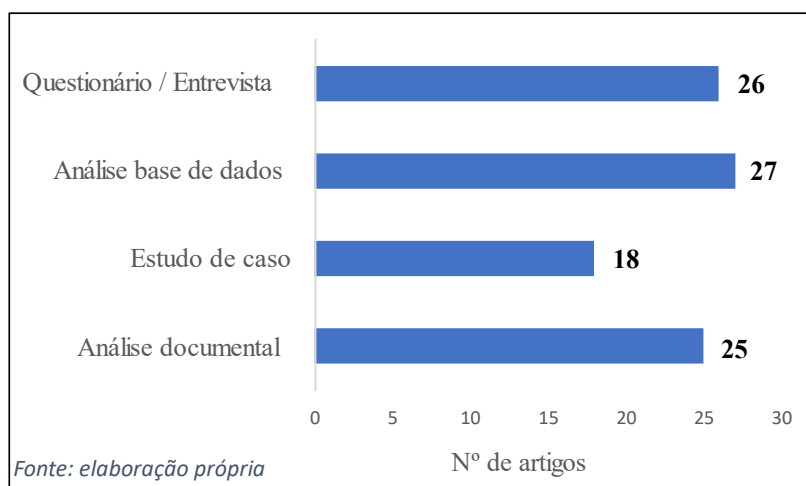


Figura 4.4 Métodos de investigação adotados

4.2.6 Distribuição por teorias mencionadas

Por fim, também é relevante analisar as teorias mencionadas nos artigos. Na figura 4.5 está ilustrada a distribuição dos artigos consoante a sua base teórica, concluindo-se que apenas 23 artigos, correspondentes a aproximadamente 24,73%, contribuem para a literatura por meio da criação de novas teorias.

Nos demais artigos, os autores optam por testar uma ou mais teorias já existentes. Em 30 artigos (32,26% do total) os autores baseiam-se numa única teoria para realizar o seu estudo empírico. Nos restantes 40 artigos, que equivalem a 43% do total, é utilizado o modelo da combinação de teorias, que permite o desenvolvimento de hipóteses através de diferentes perspetivas, sendo o modelo predileto entre os autores.

Um exemplo ilustrativo da combinação de teorias é o estudo de Marasca et al. (2020), que examina a implementação da prática de divulgação de relatórios integrados numa instituição de saúde pública, a partir dos pressupostos da teoria institucional e da teoria da legitimidade. Os resultados indicam que, de acordo com a teoria da legitimidade, os relatórios integrados não contribuem para a legitimação da organização, devido à falta de interesse da população em geral. No entanto, segundo a teoria institucional, os relatórios integrados favorecem institucionalização das organizações, evidenciado o fenómeno do isomorfismo, que sugere que as organizações têm tendência para se tornarem semelhantes ao longo do tempo, através da adoção de práticas que são consideradas normais e aceitáveis pela sociedade.

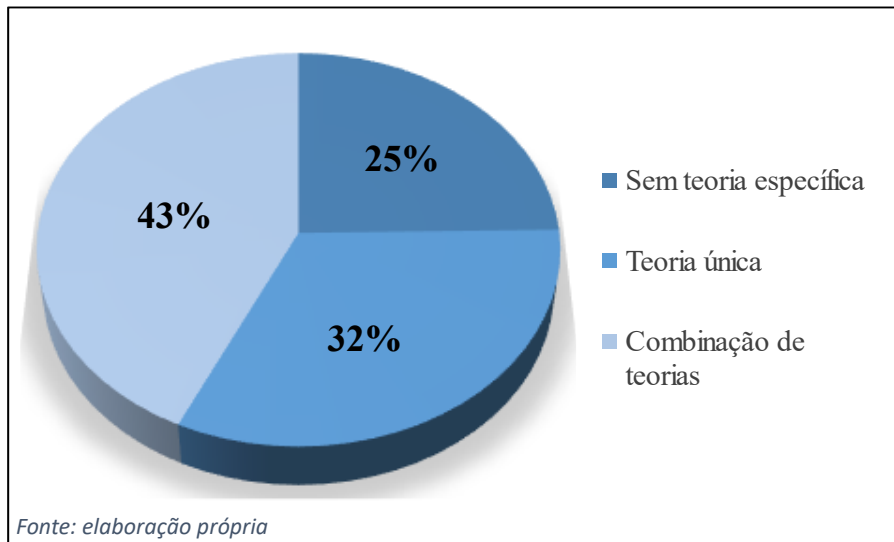


Figura 4.5 Base teórica dos artigos

Os artigos em questão apresentam uma base teórica bastante abrangente, fazendo menção explícita a um total de 15 teorias distintas, conforme detalhado na tabela 4.4. As teorias mencionadas mais frequentemente, seja individualmente ou em combinação, são a teoria institucional (com uma representatividade de 23,36%), teoria da legitimidade (21,17%), teoria dos *stakeholders* (21,17%) e a abordagem do *new public management* (18,98%).

A análise mais aprofundada sobre como estas teorias específicas são abordadas na literatura será explorada com maior profundidade no próximo capítulo.

Tabela 4.4 Teorias mencionadas nos artigos

Teoria	Nº artigos	% artigos
Teoria institucional	32	23,36%
Teoria da legitimidade	29	21,17%
Teoria dos stakeholders	29	21,17%
New Public Management	26	18,98%
Teoria da agência	6	4,38%
Teoria contingencial	3	2,19%
Teoria da administração	2	1,46%
Teoria da economia política	2	1,46%
Teoria da repercussão	2	1,46%
Teoria da gestão de impressões	1	0,73%
Teoria da identidade social	1	0,73%
Teoria do ciclo de vida das questões sociais	1	0,73%
Teoria do comportamento planejado	1	0,73%
Teoria do sinal	1	0,73%
Teoria organizacional	1	0,73%

Fonte: elaboração própria

4.3 Principais resultados: motivações, práticas e desafios

A análise detalhada da literatura evidenciou que a adoção do relato não financeiro apresenta vários benefícios para os organismos públicos, embora a sua implementação ainda não esteja bem consolidada na maioria dos casos e ainda exista margem para melhorias.

A amostra final de 93 artigos foi categorizada em três grupos distintos: motivações para implementação do relato não financeiro (26), práticas internas e estratégias adotadas (37) e desafios na implementação (30). Embora alguns artigos abordem temas relacionados com mais do que uma destas categorias, a classificação foi feita com base no tópico predominante em cada investigação. Adicionalmente, cada tópico foi subdividido consoante o tipo de países, de forma a facilitar a análise comparativa entre regiões, tal como indicado na tabela 4.5.

Os próximos subcapítulos analisam os artigos, seguindo esta estrutura.

Tabela 4.5 Tópicos predominantes nos artigos por países

Tópico predominante na pesquisa	Países		
	Desenvolvidos	Em desenvolvimento	Múltiplos
Motivação	19	2	5
Práticas internas e estratégias	27	9	1
Desafios	19	4	7

Fonte: elaboração própria

4.3.1 Motivação para implementação do relato não financeiro

A literatura analisada revela diversas justificações para a inclusão de relatórios não financeiros nas divulgações dos organismos públicos. Kostić et al. (2023) resumem as principais motivações após realizarem questionários em entidades públicas na Croácia, concluindo que a existência de obrigação legal é a principal razão para essa divulgação, seguida pela preocupação em garantir a transparência das operações e por ser um complemento à apresentação dos relatórios financeiros. Além disso, alguns entrevistados também mencionam a exigência dos utilizadores dos serviços públicos por essa informação, o seu envolvimento na avaliação da performance da entidade e o incremento da reputação, como motivos relevantes.

Na presente revisão de literatura, os motivos identificados assemelham-se aos obtidos na pesquisa de Kostić et al. (2023). Numa perspetiva endógena, destacam-se a busca pela legitimidade, a transparência perante os *stakeholders* e a melhoria da eficiência operacional, nomeadamente a gestão de riscos e redução de custos. Do ponto de vista exógeno, foram identificadas como principais razões a responsabilidade social e a legislação em vigor.

Neste subcapítulo, as conclusões obtidas são semelhantes nos países desenvolvidos e nos países em desenvolvimento. As divergências residem sobretudo nas diferentes legislações e regulamentações a que estão sujeitos, realçando-se o facto de alguns países desenvolvidos optarem por ir além do que está estabelecido na legislação (Williams et al., 2011).

Pressão endógena

Tal como demonstrado no capítulo anterior, a teoria da legitimidade foi amplamente investigada na literatura, visto que a obtenção de legitimidade é uma das principais razões para a adoção do relato não financeiro. Considerando que as entidades públicas utilizam fundos públicos, existe uma pressão adicional para demonstrarem a sua adesão às normas e expectativas sociais, frequentemente realizado através dos relatórios de sustentabilidade (Zharfpeykan & Askarany, 2023). Neste tipo de relatórios, os aspetos mais desenvolvidos com este objetivo incluem a divulgação de informações sobre as alterações no ambiente e o impacto das atividades desenvolvidas nos mercados e na reputação da entidade (Tirado-Valencia et al., 2021).

Os relatórios integrados também desempenham um papel fundamental, ao promover uma nova abordagem de divulgação de informações sobre a governação e gestão de riscos, com o objetivo de melhorar a confiança dos investidores, a alocação eficaz dos recursos financeiros e não financeiros e, conseqüentemente, a legitimidade perante os *stakeholders* (Nicolo et al., 2021). No entanto, Zharfpeykan & Askarany (2023) constataram que algumas empresas públicas analisadas estavam a prolongar desnecessariamente os seus relatórios, com o objetivo de maximizar o ganho de reputação. Esta prática dificulta o acesso rápido e fácil à informação por parte dos *stakeholders*, bem como a sua compreensão, resultando num efeito contrário ao esperado em termos de legitimidade.

Especificamente em relação aos governos locais, Williams & Lodhia (2021) afirmam que, atualmente, é atribuída maior importância à legitimidade, em detrimento das influências institucionais ou dos fatores organizacionais internos. Esta estratégia pode ter implicações negativas se os esforços para satisfazer as partes interessadas e melhorar a imagem da organização, não forem acompanhadas de uma melhoria efetiva dos processos internos.

Os artigos analisados destacam também a importância da transparência, sendo particularmente relevante no caso de entidades públicas. Através de visões parciais e informações fragmentadas, pedindo aos cidadãos que “juntem as peças”, não é possível garantir a transparência das ações, daí a importância dos relatórios integrados (Iacuzzi et al., 2020). Apenas uma comunicação integrada e eficaz assegura a transparência necessária para responder às exigências de informação dos *stakeholders* (Tirado-Valencia et al., 2021).

Por exemplo, no setor da saúde em Itália, Marasca et al. (2020) argumentam que, uma vez que os impostos suportados pelos contribuintes constituem a principal fonte de financiamento da instituição de saúde e os cidadãos são os principais beneficiários do serviço, estes devem ter acesso a uma visão global do trabalho realizado. O mesmo se aplica nas universidades, visto que só através da adoção de uma abordagem capaz de integrar os recursos, as decisões e as ações aos resultados produzidos, é possível tornar transparente a forma como as universidades estão ao serviço da comunidade e dos cidadãos (Iacuzzi et al., 2020).

De acordo com a teoria dos *stakeholders*, quando as empresas procuram satisfazer as necessidades de informação dos *stakeholders*, acabam por lhes conferir maior capacidade de escrutínio das suas atividades, o que, por conseguinte, as leva a divulgar mais informação (Zharfpeykan & Askarany, 2023), inclusive a não financeira. Especificamente sobre as entidades públicas, pressupondo que existe um ambiente de liberdade de expressão, os *stakeholders* podem se fazer ouvir e exigir que as instituições se comportem de uma forma mais socialmente responsável, verificando-se esta relação recíproca entre os governantes e os cidadãos (Uyar et al., 2022).

No entanto, existem visões divergentes da maioria dos estudos presentes na literatura analisada. Entrevistas realizadas a alunos de uma universidade na Austrália, numa investigação de Gavin et al. (2022), concluiu que o tempo e os recursos investidos na elaboração de relatórios não financeiros apresentavam um retorno de investimento limitado. Os estudantes, enquanto *stakeholders*, demonstraram um nível de interesse entre baixo a modesto pela sustentabilidade no campus, indicando que este não era um critério determinante na escolha da universidade. Adicionalmente, no estudo realizado por Alcaraz-Quiles et al. (2015) sobre as divulgações de sustentabilidade online dos governos locais, verifica-se uma correlação entre as necessidades de informação dos *stakeholders*, tais como a população imigrante, o nível de educação ou a taxa de desemprego, e as divulgações não financeiras. No entanto, rejeita a teoria da legitimidade, concluindo que as decisões de divulgação de informação de sustentabilidade não estão a ser tomadas com o objetivo de aumentar a legitimidade das entidades públicas.

Por fim, outro motivo apresentado na literatura é a melhoria da eficiência operacional, nomeadamente na gestão de riscos e redução custos, sendo os relatórios integrados os mais utilizados com esta finalidade. De acordo com o IIRC (2022), o objetivo é apresentar, de uma forma concisa, a estratégia, governação, performance e perspetivas da organização, em relação ao ambiente externo, que levam à criação de valor a curto, médio e longo prazo. Segundo, Sonnerfeldt & Aggestam Pontoppidan (2022) estes relatórios possibilitam uma abordagem empresarial no setor público que concilia a inclusão dos *stakeholders* na gestão, com a

necessidade de analisar criticamente a sustentabilidade financeira, económica, ambiental, social e de governação, através da elaboração de KPI's para os seis tipos de capital característicos dos relatórios integrados. Simplificando a informação desta forma, os autores defendem que a disponibilidade e comparabilidade dos dados facilitam a identificação dos riscos e oportunidades, bem como os setores onde é possível reduzir os custos.

Além disso, os relatórios integrados permitem compreender, resumidamente, a forma como a empresa cria valor. Por exemplo, em Itália, tem-se verificado uma redução dos fundos distribuídos pelo Estado italiano às universidades, daí Mauro et al. (2020) recomendarem a estas instituições a adoção destes instrumentos de divulgação de informação diferenciados e inovadores para comunicarem o seu valor de forma mais eficaz e justificarem a importância do financiamento ao Estado italiano.

Pressão exógena

A responsabilidade social, por si só, é um incentivo para a adoção destas práticas, especialmente para entidades públicas, que têm uma responsabilidade acrescida de dar o exemplo em questões de sustentabilidade ambiental, especialmente no combate às alterações climáticas e em iniciativas sociais e comunitárias. Os governos devem dar este exemplo, não só através da divulgação dos relatórios, mas também por meio de iniciativas educativas e promocionais, como a criação de ferramentas, guias e manuais com orientações sobre esta matéria, incentivos à utilização das normas internacionais e criação de programas de recompensas para as entidades que publicarem estes relatórios (Habek & Wolniak, 2015).

A título de exemplo, um estudo de Montecalvo et al. (2018) na empresa pública de correios da Nova Zelândia, constatou que eram divulgados um conjunto mais alargado de indicadores do que eram necessários, por decisão da própria empresa, devido à sua elevada pegada de carbono. Os autores sugerem que, neste caso, o isomorfismo coercivo deu lugar ao isomorfismo normativo, visto que a pressão das divulgações foi substituída pela convicção no direito dos *stakeholders* à informação. Além deste caso, na Universidade de Coimbra, em Portugal, também foi desenvolvida uma estratégia de sustentabilidade ambiental, com o objetivo de alcançar a neutralidade carbónica e sensibilizar a comunidade académica para as alterações climáticas, de forma voluntária e alinhada com o compromisso nacional para esta matéria (Marques, 2023).

Por último, é importante destacar a legislação, que é um motivo amplamente abordado na literatura. Nos governos locais australianos, são exigidas divulgações específicas nos relatórios de sustentabilidade, constatando-se, num estudo de Williams et al. (2011), que 50% das

entidades limitam-se a divulgar as informações estipuladas por lei, enquanto que as restantes divulgam informações de sustentabilidade voluntárias que consideram relevantes. Entre as razões apontadas pelos inquiridos para não ultrapassarem os requisitos legais estão os recursos insuficientes, a falta de incentivos, o desinteresse dos *stakeholders* e o facto de não o considerarem prioritário. No contexto das universidades australianas, embora estejam obrigadas por lei a comunicarem as suas emissões de CO2 e gases efeito estufa, apenas 10 das 21 investigadas cumprem os requisitos legais de divulgação (Gavin et al., 2022).

Em alguns países em desenvolvimento, também já foi elaborada legislação sobre esta matéria. Uma pesquisa realizada por Ackers & Adebayo (2022) compara as práticas de relato integrado em seis países, sendo a África do Sul o único país em desenvolvimento nessa lista. Curiosamente, este é o único país onde o relato integrado é um requisito obrigatório e, conseqüentemente, o país com maior qualidade de informação nos relatórios integrados analisados. Um exemplo adicional é o caso da Malásia, onde foi implementado um programa denominado Agenda Local 21, em conjunto com outros países, que concede incentivos financeiros às autarquias locais que cumpram todos requisitos estabelecidos (Joseph, et al., 2014). Segundo os autores, esta é uma forma de pressão coerciva formal, que tem como objetivo fomentar a colaboração entre o governo, autarquias e respetivos *stakeholders* para planear e gerir as questões ambientais de forma sustentável.

4.3.2 Práticas internas e estratégias adotadas

Neste subcapítulo serão abordadas as práticas internas e estratégias adotadas pelos organismos públicos durante a implementação do relato não financeiro. Serão analisadas as alterações coercivas nos processos internos decorrentes das mudanças na legislação e regulamentação, o processo de formação e conscientização dos trabalhadores, a integração nos processos de gestão, a integração com a gestão estratégica, particularmente com as metas e objetivos estratégicos, e os procedimentos para definição das métricas e indicadores relevantes a comunicar aos *stakeholders*.

Nestas temáticas surgem algumas disparidades entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento, embora não sejam diferenças estruturais. Verifica-se uma tendência para os países em desenvolvimento copiarem as estratégias e práticas internas implementadas nos países desenvolvidos (Joseph & Taplin, 2012). No entanto, as adaptações nos processos internos influenciadas pela legislação, divergem consoante os normativos em vigor em cada país, registando-se as principais diferenças no tipo de informação a ser divulgada (Stefanescu, 2021). A qualidade da informação divulgada nos principais tópicos também varia consoante os países.

Práticas internas

Primeiramente, é relevante analisar como o desenvolvimento de nova legislação e regulamentação tem influenciado os processos internos das entidades públicas. As diretrizes do GRI (*Global Reporting Initiative*) são um exemplo de regulamentação que fornece uma estrutura abrangente e reconhecida internacionalmente para o relato de sustentabilidade das empresas (Larrinaga et al., 2018). Contudo, segundo a literatura, o seu impacto nas práticas das entidades públicas tem sido limitado.

No contexto do setor público australiano, segundo Farneti e Guthrie (2009), os organismos públicos revelaram dificuldades na implementação destas diretrizes específicas, mesmo após terem adotado outras estruturas como o *triple bottom line* e o *balanced scorecard*. As principais críticas ao modelo estão relacionadas com a sua estrutura demasiado genérica, com a inexistência de divulgações específicas consoante o setor e com a ausência de orientações claras sobre como as instituições podem progredir de uma classificação de insustentável para sustentável (Dumay et al., 2010; Farneti & Guthrie, 2009). Na Nova Zelândia, apesar desta regulamentação não ter sido formalmente adotada pelos governos locais, os resultados do estudo de Othman et al. (2017) indicam que a informação divulgada é consistente com os indicadores do GRI.

Nos países em desenvolvimento, como na Malásia, a maioria dos governos locais concordam com as normas GRI e seguem a abordagem ocidental nesta matéria (Joseph et al., 2013). De acordo com estes autores, as únicas adaptações realizadas pelas entidades públicas, tanto nos países desenvolvidos como nos países em desenvolvimento, estão relacionadas com o tipo de informação a ser divulgada, especialmente os indicadores e métricas, mantendo-se os processos internos praticamente inalterados.

No que diz respeito às diretrizes para o relato integrado (*IR Framework*), as conclusões são semelhantes. Nas empresas públicas em Itália, apesar de se observar uma convergência com os sistemas de valores, normas e expectativas sociais definidos pelas diretrizes, o nível de divulgações manteve-se estável, registando-se apenas mudanças ao nível do conteúdo (Nicolò et al., 2020). Na empresa pública de correios na Nova Zelândia, conclui-se mesmo que as alterações implementadas não estavam diretamente relacionadas com as diretrizes, mas sim com a convicção da própria empresa de que os *stakeholders* tinham direito a essa informação (Farneti et al., 2019).

Assim, conclui-se que estas regulamentações não implicam diretamente alterações estruturais nos processos internos, mas influenciam o conteúdo a ser divulgado e promovem a

compreensão da importância da melhoria contínua do relato não financeiro voluntário nestas entidades (Stefanescu, 2021).

A formação e conscientização dos trabalhadores para esta temática, resultou na adaptação dos seus métodos de trabalho. O principal desafio para as entidades públicas é desenvolver uma abordagem de pensamento integrado nos vários departamentos, promovendo a troca de ideias sobre a informação a reportar e cooperação na elaboração dos relatórios (Cavicchi et al., 2019), garantindo que todos os que estão diretamente envolvidos na implementação de atividades de desenvolvimento sustentável compreendem o significado destes conceitos (Joseph, 2013). No entanto, os meios utilizados para atingir este objetivo não são uniformes em todas as organizações.

Em três das cinco entidades estudadas por Guthrie et al. (2017), no setor público italiano, foram constituídas equipas multifuncionais com o intuito de facilitar a comunicação entre os diversos departamentos e promover o pensamento integrado. Segundo os autores, o conselho de administração assumiu a responsabilidade de aprovar os relatórios integrados, sendo também fundamental a participação do departamento financeiro na sua elaboração, o que evidencia o processo de institucionalização desta nova prática. Por outro lado, no setor público australiano, é mais comum o departamento ambiental ser o responsável pela elaboração dos relatórios não financeiros, havendo pouco ou nenhum envolvimento do departamento financeiro (Farneti & Guthrie, 2009).

Williams et al. (2020) examinaram o papel dos contabilistas nos organismos públicos que os incluem nas práticas de relato não financeiro, concluindo que, na maioria dos casos, desempenham uma função consultiva e de monitorização, fornecendo as informações necessárias, mas raramente participando diretamente na elaboração dos relatórios. Segundo esta investigação, os motivos para o envolvimento dos contabilistas incluem o facto de possuírem as capacidades analíticas e de elaboração de relatórios necessárias, sendo considerados os mais adequados para avaliar a viabilidade financeira e o processo de orçamentação.

No que se refere à integração do relato não financeiro nos processos de gestão, as mudanças foram significativas, com diferentes abordagens adotadas pelas organizações. De acordo com Guthrie et al. (2017), que monitorizaram a estratégia de implementação do relato integrado em cinco entidades públicas italianas, observa-se que em três organizações foi adotada uma “*push strategy*”, utilizando a implementação do relato integrado, de forma coerciva, para impulsionar a mudança na organização. Por outro lado, duas organizações optaram por uma “*pull strategy*”, tornando necessária a implementação do relato integrado, através da promoção do pensamento

integrado e reformulação dos valores e estratégias da organização, sendo considerada pelos autores a estratégia que produziu mais alterações nos processos de gestão.

A utilização das redes sociais tem vindo a assumir uma importância crescente, por ser uma forma mais eficaz, direta e de custo reduzido para comunicar com um grande número de *stakeholders*, sendo consideradas fundamentais para alcançar legitimidade das organizações e promover boas práticas ambientais (Giacomini et al., 2021). No entanto, segundo os autores, verificam-se dificuldades para transitar de uma comunicação unidirecional, para uma comunicação multidirecional onde os *stakeholders* estejam incluídos no processo de decisão.

Em relação à elaboração dos relatórios, Cohen & Karatzimas (2022) inferiram que nas principais *smart cities* em todo o mundo, os relatórios produzidos tendem a ser bastante estáticos, frequentemente apresentados em formato PDF e com uma utilização limitada de ajudas visuais como gráficos e diagramas. Além disso, em alguns casos, são documentos produzidos exclusivamente para cumprir requisitos normativos, resultando de uma fusão de vários documentos através de procedimentos automáticos, agravando a sua complexidade e dificultando a compreensão por parte dos cidadãos em geral (Cavicchi et al., 2019).

Nos países em desenvolvimento, por exemplo na Malásia, os governos locais tendem a copiar as informações divulgadas online por outras organizações similares, mas mais avançadas nesta matéria, principalmente nos países mais desenvolvidos (Joseph & Taplin, 2012). As razões apontadas pelos autores incluem a aprendizagem, a avaliação comparativa e a redução de custos. No Brasil, um desafio significativo nos processos de gestão reside na crescente dificuldade de compreensão dos relatórios nos últimos anos, decorrente do aumento da informação divulgada e, conseqüentemente, da complexidade dos relatórios (Alves et al., 2023). A pesquisa evidenciou que o comprimento médio das frases e das palavras tem uma tendência crescente, correlacionando-se diretamente com a redução da inteligibilidade dos documentos.

Estratégias adotadas

Além das alterações decorrentes da integração do relato não financeiro nos processos gestão, também se verificam alterações resultantes da sua integração na gestão estratégica, em conformidade com as metas e objetivos organizacionais. Conforme a secção de “Estratégia” do IIRC (2022), as organizações devem especificar os objetivos estratégicos, o plano de alocação de recursos e as interconexões entre ambos. Seguindo estas diretrizes, a Free State University na África do Sul, decidiu dividir os objetivos estratégicos em três categorias: projeto académico, que está direcionado para a melhoria global da qualidade do ensino; projeto humano, focado no

compromisso da universidade com a justiça social e reconciliação; e a fundação dos serviços de apoio, orientado para a qualidade dos serviços de apoio à instituição, registando sempre as tendências dos indicadores de desempenho para as três áreas (Veltri & Silvestri, 2015).

Segundo La Torre et al. (2020), repensar a estratégia exige a exploração de ferramentas e infraestruturas não contabilísticas, que podem contribuir para a criação de uma plataforma que promova um diálogo pluralista com os *stakeholders*, o que, de acordo com a Diretiva 2014/95 da EU, começa com a instauração de um mecanismo de responsabilização pelas questões materiais que afetam os cidadãos, consumidores, trabalhadores, parceiros comerciais e organizações da sociedade civil. Além disso, não devem existir modelos rígidos para o reporte de sustentabilidade, sendo adaptável consoante as necessidades de informação. Por exemplo, as organizações analisadas por Samkin (2012), demonstraram uma evolução nas divulgações sobre questões ambientais que ocupavam um terço de uma página em 2007, passando para 10 páginas em 2010.

O relato não financeiro pode igualmente contribuir para atingir outras metas estratégicas, como a igualdade de género. As instituições de saúde em Itália adotaram uma abordagem estratégica que implica a integração de uma perspetiva de género na elaboração dos processos internos, desde o processo de formulação até à implementação, passando pela definição das regras, decisões de despesa, avaliação e monitorização (Cassano & Fornasari, 2023). Segundo a investigação, para compreender o efeito das medidas na redução da desigualdade entre homens e mulheres é necessário estudar indicadores como a avaliação do impacto no género e a determinação do índice de igualdade entre os géneros, que também devem constar nos relatórios não financeiros.

Por fim, as organizações também implementaram diferentes práticas e estratégias para definir as métricas e indicadores a serem comunicados aos *stakeholders*. No contexto dos relatórios integrados, a maioria das entidades baseia-se nos cinco capitais definidos pelo IIRC (2022), os quais compreendem: capital humano, manufacturado, intelectual, natural e social. Esta informação é divulgada conforme os elementos de conteúdo, igualmente definidos pelo IIRC (2022), que incluem a visão geral organizacional e ambiente externo, a governança, o modelo de negócios, os riscos e oportunidades, a estratégia e alocação de recursos, o desempenho, as perspetivas e a base de preparação.

Quanto aos elementos de conteúdo, as prioridades variam consoante os países e o tipo de organismo público. No governo de Malta, a visão geral da organização e a governação são considerados os elementos mais relevantes, dada a sua influência na projeção da imagem das operações governamentais para os *stakeholders* externos e no seu relacionamento com os

mesmos (Caruana & Grech, 2019). Esta tendência alinha-se com o estudo de Zanellato e Tiron-Tudor (2022) nas principais empresas públicas europeias, que conclui que os elementos de conteúdo com melhor desempenho na divulgação incluem aqueles mencionados anteriormente, juntamente com os riscos e oportunidades e o modelo de negócio.

Nos países em desenvolvimento, um exemplo que contraria a tendência europeia é a administração local da Indonésia, com secção da governação a registar a pontuação mais baixa em termos de divulgação (Pratama et al., 2023). Segundo os autores, esta conjuntura deve-se ao baixo nível de transparência nestas instituições, sendo recomendada a melhoria tanto na qualidade como na quantidade dos recursos humanos e infraestruturas alocados a esta atividade. Nas universidades públicas da Malásia, verifica-se uma situação semelhante, com a secção da governação sendo a menos divulgada, enquanto a visão geral da organização é a mais priorizada, registando-se, no entanto, um aumento do número de elementos divulgados nos relatórios anuais entre 2016 e 2018 (Mohammed et al., 2022). Este aumento reflete uma resposta às influências institucionais, através da divulgação de informações adicionais para obter a legitimidade dos *stakeholders*, sendo a comunidade a principal parte interessada em relação às questões de sustentabilidade (Kaur & Lodhia, 2014).

Além destes indicadores e métricas utilizados nos relatórios integrados, também são definidas medidas de desempenho de sustentabilidade, mais frequentemente utilizadas nos relatórios de sustentabilidade. Nos departamentos governamentais na Austrália, as medidas de mais utilizadas foram a diversidade dos trabalhadores e a atividade económica, sendo as questões ecológicas e de bem-estar social as menos consideradas (Adams et al., 2014). No entanto, as medidas de desempenho de sustentabilidade, de uma forma geral, foram menos priorizadas do que outras medidas, tais como as relacionadas com produção, eficiência de custos e qualidade.

4.3.3 Desafios pós-implementação

Neste subcapítulo serão apresentados os principais desafios enfrentados pelos organismos públicos na aplicação do relato não financeiro. Segundo Fiorino (2010), a sustentabilidade envolve três sistemas: ambiental, económico e político/social, sendo o principal desafio manter o equilíbrio entre eles. No estudo de Domingues et al. (2017) os principais problemas encontrados estavam relacionadas com o processo de recolha de dados e a falta de apoio dos *managers*, sendo também mencionada a falta de formação dos trabalhadores, os recursos limitados, a comunicação com os *stakeholders*, a sua integração no processo e a dificuldade em definir os indicadores a divulgar a partir das *GRI guidelines*.

Na presente literatura, os principais desafios identificados incluem o ambiente e compromisso político, bem como a legislação ambígua e complexa, quando consideramos fatores externos. No que diz respeito aos fatores internos, foram identificados a limitação e inexperience dos recursos humanos, a falta de recursos financeiros e as tecnologias de informação subdesenvolvidas.

A maioria dos desafios são comuns tanto para países desenvolvidos como em desenvolvimento, embora estes últimos enfrentem alguns desafios acrescidos e mais exigentes. Enquanto nos países desenvolvidos, a qualidade da informação divulgada melhora com o aumento do financiamento, nos países em desenvolvimento é necessário ainda evoluir na transparência e eficiência na gestão dos recursos financeiros, para que aumento do financiamento se traduza na melhoria das práticas de relato não financeiro (Ribeiro et al., 2023). Além disso, as regiões constituídas por países majoritariamente desenvolvidos como a Europa, América do Norte e Oceania, colaboram entre si para inovar e lidar com os desafios, enquanto que regiões como a América Latina e África ficam excluídas desse progresso (Uyar et al., 2021). No entanto, a China diverge da tendência da maioria dos países em desenvolvimento, estando empenhada em expandir a sua influência no setor (Ligorio et al., 2022).

Fatores externos

Primeiramente, é relevante analisar os desafios decorrentes do ambiente e do compromisso político. De acordo com Kaur & Lodhia (2019), é importante assumir o compromisso de sensibilizar a comunidade sobre a importância do desenvolvimento sustentável, tanto a nível local como nacional, e de promover uma mudança do pensamento económico para o pensamento social e ambiental. Em Itália, observa-se falta de vontade política para desenvolver um modelo de gestão da sustentabilidade, que reflète-se ao nível da gestão e na estrutura administrativa dos governos locais, comprometendo a eficácia do próprio modelo (De Matteis & Borgonovi, 2021).

As decisões políticas sobre o papel do Estado na economia, especialmente no que diz respeito ao seu nível de intervenção, também influenciam a divulgação de relato não financeiro. Por exemplo, as empresas públicas de abastecimento de água na Finlândia, devido à sua posição de monopólio, não têm os mesmos incentivos das empresas privadas para divulgar essas informações e alcançar legitimidade (Vinnari & Laine, 2013), por não haver concorrência no setor. Dado que os objectivos do Estado, enquanto proprietário, são mais abrangentes do que os objetivos das entidades privadas, a gestão da sustentabilidade nas empresas públicas e mistas

torna-se mais complexa, resultando num sistema confuso, pouco transparente e com uma comunicação ineficaz (Solonenko et al., 2017).

García-Sánchez et al. (2013) identificaram uma relação negativa entre a rivalidade política e a divulgação de sustentabilidade, sugerindo que quando existe número reduzido de partidos políticos, há uma maior tendência para estas divulgações, ou seja, esta temática tende a perder relevância quando o sistema político está fragmentado.

Além disto, a dimensão do organismo público também influencia o nível de divulgação, uma vez que os municípios de maior dimensão, devido à sua maior visibilidade e ao maior número de *stakeholders*, têm mais incentivos para adotarem estas práticas (García-Sánchez et al., 2013; Giacomini et al., 2018). Esta constatação corrobora a teoria contingencial, segundo a qual as entidades com mais recursos humanos e financeiros têm uma maior probabilidade de se envolverem no desenvolvimento sustentável (Giacomini et al., 2018).

Uyar et al. (2021) compararam a forma como os países se influenciam mutuamente na implementação do relato não financeiro, denominado de *spillover effect*. Concluíram que nas regiões mais avançadas nesta matéria, nomeadamente a América do Norte, Europa e Oceânia, verifica-se este efeito de arrastamento geográfico, significando que os países que estão próximos geograficamente são positivamente afetados pelas práticas de relato não financeiro uns dos outros. Contudo, esta dinâmica não se verifica na América Latina, Caraíbas e África, regiões predominantemente compostas por países em desenvolvimento, onde o relato não financeiro está numa fase inicial, sendo defendido pelos autores a concretização de colaborações e difusões intercontinentais para resolver este problema.

Os normativos e a legislação em vigor não só são fundamentais para a implementação e adoção de novas estratégias e práticas internas, como também podem constituir desafios, sobretudo quando a legislação é complexa e ambígua. Na região do Quebec, no Canadá, o quadro legislativo que regula os relatórios de sustentabilidade não garante a qualidade da informação divulgada devido aos mecanismos de monitorização pouco claros e incoerentes (Chiba et al., 2018). Segundo os autores, os principais problemas estão relacionados com a definição dos indicadores e dos objetivos, bem como as ferramentas de monitorização pouco eficientes.

Na União Europeia, tal como mencionado anteriormente, está em vigor a Diretiva 2014/95, que abrange as grandes empresas de interesse público. No entanto, esta diretiva aplica-se apenas a empresas com mais de 500 trabalhadores e que ultrapassaram pelo menos um dos seguintes parâmetros: um total de 20 milhões de euros no balanço e 40 milhões de euros em receitas (Kostic et al., 2022), excluindo as organizações mais pequenas. Adicionalmente, Gherardi et al.

(2021) identificaram incongruências entre as metas do plano de Coesão Europeia para a área da sustentabilidade e os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS), alertando para a necessidade de um esforço significativo para estabelecer as relações de causa e efeito entre o que é financiado pelos programas de coesão e o progresso dos ODS.

Fatores internos

Na literatura, um dos desafios amplamente discutidos, decorrente de fatores internos, é a limitação e in experiência dos recursos humanos. De acordo com De Matteis & Borgonovi (2021), abordar esta questão implica não só a formação dos trabalhadores para desenvolverem as competências de sustentabilidade necessárias, mas também a construção de um consenso sobre o modelo a implementar, que deve ser partilhado por todos os departamentos da estrutura interna. Além disso, também é importante desmistificar a percepção dos trabalhadores de que os relatórios de sustentabilidade geram uma carga de trabalho adicional, visando diminuir o ceticismo sobre o tema (Bryan, 2022).

Uma pesquisa realizada por Williams (2015) junto dos trabalhadores dos governos locais australianos concluiu que, apenas em quatro das onze entidades selecionadas, os trabalhadores foram considerados conscientes e ativamente envolvidos nos processos de elaboração de relatórios de sustentabilidade. Os restantes foram classificados como tendo uma consciência vaga ou nula em relação a estas práticas.

No contexto de países em desenvolvimento, como é o caso do Brasil, também se observa a dificuldade em estabelecer um ambiente coeso para implementação dos relatórios integrados, assente no pensamento integrado (Faria et al., 2023). Segundo os autores, esta abordagem é essencial para ultrapassar a construção de relatórios fragmentados com as visões individuais de cada área.

A escassez de recursos financeiros também foi um tópico extensivamente analisado na literatura. Nos governos locais da Nova Zelândia, a questão do financiamento foi considerada o principal desafio pelos responsáveis entrevistados, advertindo, no entanto, que a disponibilidade de mais financiamento confere à comunidade o direito de exigir uma quantidade crescente de informação e maior transparência (Othman et al., 2017). Na Austrália, os governos locais argumentam que as taxas municipais e subvenções são insuficientes, exigindo maior apoio estatal para desenvolver mecanismos eficazes que permitam um melhor envolvimento com os *stakeholders* (Kaur & Lodhia, 2019).

No entanto, uma investigação realizada nas universidades públicas brasileiras conclui que não existe uma correlação entre os fundos recebidos pela instituição e a qualidade da

informação divulgada, sugerindo que o problema vai além do financiamento e está também relacionado com a transparência e a prudência na gestão dos recursos (Ribeiro et al., 2023).

Por último, é importante mencionar a necessidade de desenvolver novas tecnologias de informação. Para aproximar a administração pública da sociedade é essencial uma mudança de paradigma na percepção das ferramentas digitais, que podem contribuir para a promoção de um ambiente mais colaborativo através do diálogo multilateral (Grossi et al., 2021). O desafio é desenvolver softwares específicos relacionados com os modelos de sustentabilidade, tanto para a recolha de dados como para a elaboração de indicadores de sustentabilidade (De Matteis & Borgonovi, 2021), procurando reunir as seguintes condições relativas à comunicação: confirmação mútua, abertura mútua, reconhecimento da singularidade, comunicação não manipuladora e não avaliativa entre as partes. (Pärl et al., 2022).

A título de exemplo, um estudo realizado por Di Tullio e La Torre (2022) em universidades italianas constatou que o potencial dos *websites* utilizados para comunicarem as suas iniciativas e esforços relativos à sustentabilidade, não estava a ser plenamente explorado, devido à falta de utilização de ferramentas de multimédia interativas para aumentar o envolvimento dos *stakeholders*. Segundo os autores a falta de um processo de comunicação contínuo e generalizado deve-se não só à falta de ferramentas interativas, mas também à limitação de recursos humanos e financeiros.

Ligorio et al. (2022) exploraram o progresso tecnológico em três empresas públicas de fornecimento de água na Itália, Escócia e China, com o intuito de compreender o nível de desenvolvimento e inovação na indústria. Concluíram que a China apresentava resultados em linha com a Escócia e a Itália, estando ativamente envolvida em projetos e alianças estratégicas com países aliados, visando expandir a sua influência no setor.

Além disso, embora não esteja diretamente relacionado com as tecnologias de informação, é igualmente relevante mencionar o papel da auditoria no relato não financeiro, uma vez que as informações divulgadas que não são auditadas externamente, são frequentemente tratadas com desconfiança pelos *stakeholders* (Cohen & Karatzimas, 2015). Neste sentido, os autores defendem uma análise mais aprofundada do papel da auditoria neste setor.

4.4 Sugestões para os estudos futuros

No contexto desta investigação sobre relato não financeiro, foram identificadas diversas lacunas na literatura, que resultam em vários temas que podem ser explorados. As sugestões de pesquisa serão apresentadas neste subcapítulo, seguindo a mesma estrutura do subcapítulo anterior.

Estas sugestões de pesquisa incluem áreas-chave que podem contribuir significativamente para o avanço do conhecimento e das práticas relacionadas com o relato não financeiro, proporcionando *insights* importantes tanto para as entidades públicas como para os respetivos *stakeholders*.

4.4.1 Pesquisa futura sobre as motivações para implementação

Em primeiro lugar, a partir do tópico das motivações para implementação do relato não financeiro, seria interessante realizar uma pesquisa junto dos *stakeholders*, tendo em conta que são os principais destinatários das divulgações não financeiras (Domingues et al., 2017). O objetivo seria compreender se os esforços das entidades públicas para aumentar a transparência e a legitimidade são valorizados e qual o seu impacto.

Embora a literatura destaque que os relatórios integrados melhoram a gestão de riscos e facilitam a redução de custos (Sonnerfeldt & Aggestam-Pontoppidan, 2023), é necessário quantificar esses benefícios de forma mais precisa. Uma das sugestões para investigações futuras seria a realização de estudos de caso em diversos organismos públicos, a fim de avaliar como a implementação de relatórios não financeiros influencia diretamente a eficiência operacional, com especial atenção a métricas como a redução de custos e a otimização da alocação dos recursos.

Foram identificadas diferenças nas motivações para a adoção de relatórios não financeiros entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, principalmente devido às discrepâncias na legislação e nos recursos disponíveis. Uma das sugestões para estudos futuros seria conduzir uma análise comparativa detalhada entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, investigando como as diferenças nas políticas governamentais, nos recursos financeiros e pressões sociais afetam o processo de implementação e a qualidade dos relatórios não financeiros.

Adicionalmente, seria relevante realizar uma análise comparativa da implementação do relato não financeiro em regiões onde existem incentivos e regiões onde são aplicadas penalizações a quem não implementar o modelo, com o intuito de compreender os efeitos dessas medidas e determinar qual a abordagem mais adequada (Habek & Wolniak, 2015).

Seria igualmente importante investigar se a pressão externa, nomeadamente mudanças na legislação e influências de organismos internacionais, teve um impacto positivo nas práticas de divulgação dos países em desenvolvimento, procurando compreender se o isomorfismo coercivo tem um impacto positivo, ou se um isomorfismo normativo seria mais eficiente (Montecalvo et al., 2018).

4.4.2 Pesquisa futura sobre as práticas internas e estratégias adotadas

No âmbito das estratégias e práticas internas, tendo em conta que a literatura aponta limitações nos modelos de relatórios com base na diretrizes GRI (Guthrie & Farneti, 2008), os investigadores poderiam contribuir para o desenvolvimento de novos modelos de relatórios que colmatem essas insuficiências.

Como mencionado anteriormente, as entidades públicas ainda não estão a explorar todo o potencial das tecnologias de informação (Grossi et al., 2021; De Matteis & Borgonovi, 2021). Assim sendo, investigações futuras poderiam procurar compreender como o setor público pode utilizar as diferentes tecnologias de informação de forma mais eficiente. Além disso, seria crucial analisar se as ferramentas de tecnologias de informação devem ser desenvolvidas internamente ou utilizados softwares desenvolvidos por fornecedores externos.

Embora tenha sido constatado que a legislação influencia as práticas internas e o tipo de informação divulgada, a extensão e a natureza desse impacto varia entre os países desenvolvidos e em desenvolvimento. Uma sugestão para futura investigação seria a realização de estudos comparativos detalhados entre diferentes países, visando quantificar o impacto da legislação específica nas práticas internas e na qualidade da informação divulgada. Isso incluiria uma análise longitudinal para observar as mudanças ao longo do tempo.

Adicionalmente, os países em desenvolvimento frequentemente copiam práticas de países desenvolvidos (Joseph & Taplin, 2012), mas enfrentam desafios únicos. Uma das sugestões seria investigar as adaptações necessárias para que as práticas de relato não financeiro sejam eficazes em contextos de países em desenvolvimento, considerando fatores internos como recursos limitados, diferentes necessidades de informação dos *stakeholders* e a infraestrutura tecnológica do país.

Por fim, a tecnologia pode facilitar a criação e disseminação dos relatórios não financeiros. Assim, explorar o papel das tecnologias emergentes, como *big data*, inteligência artificial e *blockchain*, na elaboração e divulgação dos relatórios é uma sugestão para estudos futuros, bem como avaliar como essas tecnologias podem promover o aumento da transparência, precisão e acessibilidade das informações divulgadas pelas entidades públicas.

4.4.3 Pesquisa futura sobre os desafios pós-implementação

Relativamente aos desafios após a implementação do relato não financeiro, seria interessante aprofundar as diferenças na qualidade e na quantidade da informação divulgada, consoante o contexto político, como por exemplo, comparar regimes autoritários com regimes liberais, democracias com autocracias ou governos conservadores com progressistas.

Conforme mencionado anteriormente, foram assinaladas limitações na legislação em vigor, sobretudo relacionadas com a sua ambiguidade (Fiechter et al., 2022). Nesse sentido, torna-se essencial examinar as disparidades na informação divulgada por entidades públicas de países ou regiões sujeitas à mesma legislação e que se baseiam nos mesmos normativos, a fim de identificar as incongruências na legislação. Além disso, seria importante estudar o impacto dos auditores externos na qualidade do relato não financeiro, dado que relatórios não auditados constituem um problema de fiabilidade, devendo ser objeto de uma avaliação crítica (Cohen & Karatzimas, 2015).

A limitação de recursos humanos é um desafio amplamente discutido na literatura (Cavicchi et al., 2019; Joseph, 2013). Futuras pesquisas podem averiguar como a formação e o desenvolvimento das competências dos trabalhadores podem superar esses desafios. Uma análise detalhada das necessidades de formação pode identificar as competências fundamentais para a elaboração de relatórios não financeiros. Adicionalmente, seria importante desenvolver e testar programas de formação específicos para capacitar os trabalhadores das entidades públicas, medindo a sua eficácia através de entrevistas e questionários. Estes estudos podem resultar na criação de um programa de formação abrangente e modular, adaptável e implementável por entidades públicas em países desenvolvidos e em desenvolvimento, promovendo a melhoria das suas práticas de relato não financeiro.

Por último, a adoção de novas tecnologias de informação é crucial para melhorar a implementação e a divulgação dos relatórios não financeiros (Grossi et al., 2021; De Matteis & Borgonovi, 2021; Päril et al., 2022). Estudos futuros podem investigar quais tecnologias são mais eficazes para apoiar a elaboração e a divulgação dos relatórios. Desenvolver e testar ferramentas digitais específicas pode facilitar a recolha de dados e a comunicação com os *stakeholders*, procurando o seu feedback sobre a eficácia dessas ferramentas com vista ao seu aperfeiçoamento. As pesquisas podem resultar no desenvolvimento de um conjunto de ferramentas digitais que melhorem a eficiência e a transparência dos relatórios não financeiros nas entidades públicas, tanto em países desenvolvidos como em desenvolvimento.

5. Conclusão

O presente estudo analisa 93 artigos publicados ao longo dos últimos 15 anos, em 51 jornais diferentes, providenciando uma perspectiva geral da investigação realizada sobre o relato não financeiro no setor público durante este período. Os resultados principais demonstram que mais de metade destes estudos foram publicados nos últimos 5 anos, evidenciando a crescente relevância e interesse da comunidade acadêmica nesta matéria. Adicionalmente, cerca de 70% dos artigos centram-se em países desenvolvidos, o que reflete uma tendência para realizar os estudos em contextos mais consolidados. Além disso, 67% dos estudos utilizam uma abordagem qualitativa, fundamentando-se principalmente em dados qualitativos e na teorização indutiva. No que diz respeito às teorias utilizadas, a teoria institucional, teoria dos *stakeholders*, teoria da legitimidade e *new public management*, são as mais frequentemente mencionadas.

De acordo com o *framework* teórico definido, os estudos foram analisados de acordo com os seguintes temas: motivações para implementação do relato não financeiro, estratégias e práticas internas adotadas e desafios após a implementação. O estudo conclui que a análise das motivações para a implementação do relato não financeiro revela uma convergência entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, destacando a importância da legitimidade, transparência e responsabilidade perante os *stakeholders*. Apesar das diferenças na legislação e nos regulamentos, existe uma tendência nos países desenvolvidos para irem além do exigido legalmente (Williams et al., 2011), evidenciando um compromisso crescente com a transparência das suas ações.

Finalmente, a análise das práticas internas e estratégias adotadas revela diferenças entre países desenvolvidos e em desenvolvimento. Embora estes últimos tendam a imitar as práticas dos primeiros (Joseph & Taplin, 2012), as adaptações internas relacionadas com o tipo de informação a ser divulgada são influenciadas pelas leis e normativos de cada país (Stefanescu, 2021). Assim, o estudo conclui que a qualidade e o tipo de informação divulgada variam consoante o contexto regulatório e socioeconómico.

Os desafios enfrentados pelas entidades públicas na implementação do relato não financeiro incluem o ambiente político, legislação complexa e limitações de recursos humanos, financeiros e tecnológicos. Embora os desafios decorrentes da implementação deste modelo sejam semelhantes nos países desenvolvidos e em desenvolvimento, estes últimos enfrentam exigências adicionais, necessitando de melhorias significativas na transparência e gestão financeira (Ribeiro et al., 2023). A colaboração entre regiões desenvolvidas tem impulsionado a inovação e a resolução dos desafios, excluindo algumas regiões como América Latina e África, constituídas maioritariamente por países em desenvolvimento (Uyar et al., 2021).

Contudo, a China emerge como uma exceção às conclusões obtidas para os países em desenvolvimento, demonstrando um compromisso para expandir a sua influência no setor (Ligorio et al., 2022). Isto reforça a necessidade de um diálogo contínuo e colaborativo entre os países para promoverem práticas de relato não financeiro alinhadas com os interesses globais de sustentabilidade e responsabilidade social corporativa.

A metodologia utilizada neste estudo tem várias vantagens. A revisão de literatura sistemática foi um método adequado para superar as limitações da revisão de literatura tradicional. De acordo com Tranfield e Denyer (2009), este método é particularmente eficaz, não só na caracterização dos estudos existentes, mas também na identificação e avaliação da qualidade e impacto de cada investigação. Através de um processo de pesquisa mais transparente, cientificamente rigoroso e replicável, esta abordagem exige que o investigador recolha as informações de forma abrangente e imparcial. Esta metodologia contribui para a robustez e fiabilidade dos resultados, estabelecendo uma base sólida para as análises e conclusões subsequentes.

No entanto, existem algumas limitações a serem consideradas neste estudo. Primeiramente, os critérios utilizados para pesquisa, seleção e análise podem influenciar os resultados obtidos. As palavras-chave definidas podem restringir os resultados, uma vez que outras variantes dessas palavras podem ser utilizadas em diferentes artigos, ficando excluídos da investigação. Além disso, é importante referir que o tamanho da amostra foi restrito, limitando-se apenas às bases de dados *Scopus* e *Web of Science*.

Esta dissertação proporciona várias contribuições significativas. Em primeiro lugar, destaca-se a sua relevância para o conhecimento académico, proporcionando uma base sólida para futuras investigações sobre o tema em questão. Adicionalmente, oferece percepções valiosas que podem orientar investigações futuras, enriquecendo a compreensão das complexidades envolvidas na implementação do relato não financeiro.

Numa perspetiva prática, este estudo pode ser especialmente útil para entidades públicas que estejam a considerar a adoção deste modelo. Ao destacar as práticas internas e estratégias adotadas por outras entidades, bem como os desafios enfrentados, contribui para uma transição mais eficiente e informada. Este conhecimento pode facilitar a tomada de decisão por parte dos responsáveis envolvidos, especialmente durante o processo de transição. Além disso, ao salientar os fatores que promovem a transparência das entidades públicas, este estudo beneficia diretamente os contribuintes e os cidadãos em geral, promovendo a confiança entre os governos e as sociedades.

6. Bibliografia

- Ackers, B., & Adebayo, A. (2022). The adoption of integrated reporting by state-owned enterprises (SOEs) - an international comparison. *SOCIAL RESPONSIBILITY JOURNAL*, 18(8), 1587-1612. doi:10.1108/SRJ-05-2021-0194
- Adams, C., Muir, S., & Hoque, Z. (2014). Measurement of sustainability performance in the public sector. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 5(1), 46-67. doi:10.1108/SAMPJ-04-2012-0018
- Adams, C., Muir, S., & Hoque, Z. (2016). Measurement of sustainability performance in the public sector. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 7(5), 532-549. doi:10.1108/SAMPJ-04-2012-0018
- Alcaraz-Quiles, F., Navarro-Galera, A., & Ortiz-Rodríguez, D. (2015). Factors determining online sustainability reporting by local governments. *INTERNATIONAL REVIEW OF ADMINISTRATIVE SCIENCES*, 81(1), 79-109. doi:10.1177/0020852314541564
- Alves, M., Bonfim, M., Silva, C., & Soares, J. (2023). Readability of Management Reports in the Brazilian Public Sector. *CONTABILIDADE GESTAO E GOVERNANCA*, 26(2), 213-248. doi:10.51341/cgg.v26i2.3016
- Ball, A., Soare, V., & Brewis, J. (2012). Engagement Research in Public Sector Accounting. *Financial Accountability and Management*, 28(2), 189-214. doi:10.1111/j.1468-0408.2012.00542.x
- Bansal, P., Smith, W., & Vaara, E. (2018). New Ways of Seeing through Qualitative Research. *Academy of Management Journal*, 61, 1189-1195. doi:10.5465/amj.2018.4004
- Battilana, J., & Lee, M. (2014). Advancing research on hybrid organizing – Insights from the study of social enterprise. *Academy of Management Annals*, 8, pp. 397-441. doi:10.1080/19416520.2014.893615
- Bebbington, J., Unerman, J., & O'Dwyer, B. (2017). *Sustainability accounting and accountability*. (Vol. 2). Routledge. doi:10.4324/9781315848419
- Berthod, O. (2016). Institutional theory of organizations. *Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance*, Springer International Publishing AG, pp. 1-5. doi:10.1007/978-3-319-31816-5_63-1
- Biondi, L., & Bracci, E. (2018). Sustainability, Popular and Integrated Reporting in the Public Sector: A Fad and Fashion Perspective. *SUSTAINABILITY*, 10(3112), 1-16. doi:10.3390/su10093112
- Bracci, T., Mouhcine, T., & Wickramasinghe, D. (2021). Risk Management and Management Accounting Control Systems within Public Sector Organizations: A Systematic Literature Review. *Public Money & Management*, 42. doi:10.1080/09540962.2021.1963071
- Bryan, K. (2022). Sustainability reporting at EU level: leading by example? *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 34(3), 488-497. doi:10.1108/JPBAFM-05-2021-0083
- Caruana, J., & Dabbicco, G. (2022). New development: The role of the accountancy profession in saving our planet. *Public Money and Management*, 42(7), 534-537. doi:10.1080/09540962.2022.2073062
- Caruana, J., & Grech, I. (2019). Tweaking public sector reporting with integrated reporting (IR) concepts. *Public Money and Management*, 39(6), 409-417. doi:10.1080/09540962.2019.1583911
- Cassano, R., & Fornasari, T. (2023). Non-Financial Communication in Health Care Companies: A Framework for Social and Gender Reporting. *SUSTAINABILITY*, 15(1), 1-18. doi:10.3390/su15010475
- Castro, S., & Costa, A. (2022). STATUS QUO OF INTEGRATED REPORTING IN THE BRAZILIAN PUBLIC SECTOR. *REVISTA GESTAO ORGANIZACIONAL*, 15(3), 254-270. doi:10.22277/rgo.v15i3.6542

- Cavicchi, C., Oppi, C., & Vagnoni, E. (2019). On the feasibility of integrated reporting in healthcare: a context analysis starting from a management commentary. *Journal of Management and Governance*, 23(2), 345-371. doi:10.1007/s10997-019-09456-2
- Chiba, S., Talbot, D., & Boiral, O. (2018). Sustainability adrift: An evaluation of the credibility of sustainability information disclosed by public organizations. *Accounting Forum*, 42(4), 328-340. doi:10.1016/j.accfor.2018.09.006
- Cho, C., Laine, M., Roberts, R., & Rodrigue, M. (2015). Organized hypocrisy, organizational façades, and sustainability reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 40, 78-94. doi:10.1016/j.aos.2014.12.003
- Clarkson, P., Li, Y., Richardson, G., & Vasvari, F. (2018). Revisiting the relation between environmental performance and environmental disclosure: An empirical analysis. *Contemporary Accounting Research*, 35(2), 1162-1195. doi:10.1016/j.aos.2007.05.003
- Cohen, S., & Karatzimas, S. (2015). Tracing the future of reporting in the public sector: introducing integrated popular reporting. *INTERNATIONAL JOURNAL OF PUBLIC SECTOR MANAGEMENT*, 28(6), 449-460. doi:10.1108/IJPSM-11-2014-0140
- Cohen, S., & Karatzimas, S. (2022). Analyzing smart cities' reporting: do they report smart? *JOURNAL OF PUBLIC BUDGETING ACCOUNTING & FINANCIAL MANAGEMENT*, 34(5), 602-621. doi:10.1108/JPBAFM-12-2020-0198
- Dabbicco, G. (2015). The Boundary of the Public Sector in National Accounts Versus IPSAS. *STATISTIKA-STATISTICS AND ECONOMY JOURNAL*, 95(2), 17-32.
- Davis, J., Mengersen, K., Bennett, S., & Mazerolle, L. (2014). Viewing systematic reviews and meta-analysis in social research through different lenses. *SpringerPlus*, 3(1). doi:10.1186/2193-1801-3-511
- De Matteis, F., & Borgonovi, E. (2021). A Sustainability Management Model for Local Government: An Explanatory Study. *ADMINISTRATIVE SCIENCES*, 11(126), 1-13. doi:10.3390/admsci11040126
- Dinh, T., Husmann, A., & Melloni, G. (2022). Corporate Sustainability Reporting in Europe: A Scoping Review. *Accounting in Europe*, 20, 1-29. doi:10.1080/17449480.2022.2149345
- Di Tullio, P., & La Torre, M. (2022). Sustainability Reporting at a Crossroads in Italian Universities: Is Web-Based Media Adoption Deinstitutionalising Sustainability Reporting? *Administrative Sciences*, 12(34), 1-17. doi:10.3390/admsci12010034
- Domingues, A., Lozano, R., Ceulemans, K., & Ramos, T. (2017). Sustainability reporting in public sector organisations: Exploring the relation between the reporting process and organisational change management for sustainability. *JOURNAL OF ENVIRONMENTAL MANAGEMENT*, 192, 292-301. doi:10.1016/j.jenvman.2017.01.074
- Dumay, J., Guthrie, J., & Farneti, F. (2010). Gri Sustainability Reporting Guidelines For Public And Third Sector Organizations. *PUBLIC MANAGEMENT REVIEW*, 12(4), 531-548. doi:10.1080/14719037.2010.496266
- Eisenhardt, K., & Graebner, M. (2007). Theory building from cases: Opportunities and challenges. *Academy of Management Journal*, 50(1), 25-32. doi:10.5465/amj.2007.24160888
- Faria, T., Canedo, R., Bonfim, M., Alves, M., & Soares, J. (2023). Integrated Reporting in the public sector: the case of Industrias Nucleares do Brasil S.A. *REVISTA AMBIENTE CONTABIL*, 15(2), 295-322. doi:10.21680/2176-9036.2023v15n2ID31053
- Farneti, F., & Guthrie, J. (2009). Sustainability reporting by Australian public sector organisations: Why they report. *Accounting Forum*, 33(2), 89-98. doi:10.1016/j.accfor.2009.04.002
- Farneti, F., Casonato, F., Montecalvo, M., & de Villiers, C. (2019). The influence of integrated reporting and stakeholder information needs on the disclosure of social information in a

- state-owned enterprise. *Meditari Accountancy Research*, 27(4), 556-579. doi:10.1108/MEDAR-01-2019-0436
- Fiechter, P., Hitz, J., & Lehmann, N. (2022). Real Effects of a Widespread CSR Reporting Mandate: Evidence from the European Union's CSR Directive. *JOURNAL OF ACCOUNTING RESEARCH*, 60(4), 1499-1549. doi:10.1111/1475-679X.12424
- Fiorino, D. (2010). Sustainability as a Conceptual Focus for Public Administration. *PUBLIC ADMINISTRATION REVIEW*, 70, 78-88. doi:10.1111/j.1540-6210.2010.02249.x
- Freeman, R., & Mcvea, J. (2001). A Stakeholder Approach to Strategic Management. *SSRN Electronic Journal*. doi:10.2139/ssrn.263511
- Gamage, P., & Sciulli, N. (2017). Sustainability Reporting by Australian Universities. *AUSTRALIAN JOURNAL OF PUBLIC ADMINISTRATION*, 76(2), 187-203. doi:10.1111/1467-8500.12215
- García-Sánchez, I., Frías-Aceituno, J., & Rodríguez-Domínguez, L. (2013). Determinants of corporate social disclosure in Spanish local governments. *Journal of Cleaner Production*, 39, 60-72. doi:10.1016/j.jclepro.2012.08.037
- Garde-Sanchez, R., López-Pérez, M., & López-Hernández, A. (2018). Current Trends in Research on Social Responsibility in State-Owned Enterprises: A Review of the Literature from 2000 to 2017. *Sustainability*, 10(7), 2403. doi:10.3390/su10072403
- Gavin, Lodewyckx, S., & Hariharan, T. (2022). Campus sustainability in the Australian higher education sector: divergence and convergence in planning, reporting and tactics. *INTERNATIONAL JOURNAL OF SUSTAINABILITY IN HIGHER EDUCATION*, 23(1), 87-113. doi:10.1108/IJSHE-10-2020-0409
- Gehman, J., Glaser, V., Eisenhardt, K., Gioia, D., Langley, A., & Corley, K. (2018). Finding Theory-Method Fit: A Comparison of Three Qualitative Approaches to Theory Building. *Journal of Management Inquiry*, 27, 284-300. doi:10.1177/1056492617706029
- Gherardi, L., Linsalata, A., Gagliardo, E., & Orelli, R. (2021). Accountability and Reporting for Sustainability and Public Value: Challenges in the Public Sector. *SUSTAINABILITY*, 13(1097), 1-18. doi:10.3390/su13031097
- Giacomini, D., Rocca, L., Carini, C., & Mazzoleni, M. (2018). Overcoming the Barriers to the Diffusion of Sustainability Reporting in Italian LGOs: Better Stick or Carrot? *SUSTAINABILITY*, 10(131), 1-14. doi:10.3390/su10010131
- Giacomini, D., Rocca, L., Zola, P., & Mazzoleni, M. (2021). Local Governments' environmental disclosure via social networks: Organizational legitimacy and *stakeholders'* interactions. *JOURNAL OF CLEANER PRODUCTION*, 317(128290), 1-11. doi:10.1016/j.jclepro.2021.128290
- Greco, G., Sciulli, N., & D'Onza, G. (2012). From Tuscany to Victoria: Some Determinants of Sustainability Reporting by Local Councils. *LOCAL GOVERNMENT STUDIES*, 38(5), 681-705. doi:10.1080/03003930.2012.679932
- Greiling, D., & Grüb, B. (2014). Sustainability reporting in Austrian and German local public enterprises. *Journal of Economic Policy Reform*, 17(3), 209-223. doi:10.1080/17487870.2014.909315
- Greiling, D., & Grüb, B. (2015). TOWARDS CITIZEN ACCOUNTABILITY OF LOCAL PUBLIC ENTERPRISES. *ANNALS OF PUBLIC AND COOPERATIVE ECONOMICS*, 86(4), 641-655. doi:10.1111/apce.12098
- Greiling, D., Traxler, A., & Stötzer, S. (2015). Sustainability reporting in the Austrian, German and Swiss public sector. *INTERNATIONAL JOURNAL OF PUBLIC SECTOR MANAGEMENT*, 28(4/5), 404-428. doi:10.1108/IJPSM-04-2015-0064
- Grossi, G., Steccolini, I., Adhikari, P., Brown, J., Christensen, M., Cordery, C., Ferry, L., Lassou, P., McDonald, B., Raudla, R., Sicilia, M., & Vinnari, E. (2023). The future of public

- sector accounting research. A polyphonic debate. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 20(1), 1-37. doi:10.1108/QRAM-09-2022-0135
- Grossi, G., Biancone, P., Secinaro, S., & Brescia, V. (2021). Dialogic accounting through popular reporting and digital platforms. *Meditari Accountancy Research*, 29(7), 77-93. doi:10.1108/MEDAR-01-2021-1163
- Guthrie, J., & Farneti, F. (2008). GRI sustainability reporting by Australian public sector organizations. *Public Money and Management*, 28(6), 361-366. doi:10.1111/j.1467-9302.2008.00670.x
- Guthrie, J., Manes-Rossi, F., & Orelli, R. (2017). Integrated reporting and integrated thinking in Italian public sector organisations. *MEDITARI ACCOUNTANCY RESEARCH*, 25(4), 553-573. doi:10.1108/MEDAR-06-2017-0155
- Habek, P., & Wolniak, R. (2015). Factors Influencing the Development of CSR Reporting Practices: Experts' versus Preparers' Points of View. *INZINERINE EKONOMIKA-ENGINEERING ECONOMICS*, 26(5), 560-570. doi:10.5755/j01.ee.26.5.7690
- Habersam, M., Piber, M., & Skoog, M. (2013). Knowledge balance sheets in Austrian universities: The implementation, use, and re-shaping of measurement and management practices. *Critical Perspectives on Accounting*, 24, 319-337. doi:10.1016/j.cpa.2012.08.001
- Hood, C. (1991). A Public Management for All Seasons? *Public Administration*, 69(1), 3-19. doi:10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x
- Hossain, M., Rana, T., Nahar, S., Rahman, M., & Lema, A. (2023). Regulatory influence on sustainability reporting: evidence from Murray–Darling Basin Authority in Australia. *Meditari Accountancy Research*, 31(5), 1386-1409. doi:10.1108/MEDAR-07-2020-0943
- Iacuzzi, S. (2021). An appraisal of financial indicators for local government: a structured literature review. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 34(6), 69-94. doi:10.1108/JPBAFM-04-2021-0064
- Iacuzzi, S., Garlatti, A., Fedele, P., & Lombrano, A. (2020). Integrated reporting and change: evidence from public universities. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 32(2), 291-310. doi:10.1108/JPBAFM-08-2019-0120
- International Integrated Reporting Council, I. (2013). *The International Framework*.
- International Sustainability Standards Board. (2023). IFRS S1 - Requisitos Gerais para a Divulgação de Informações Financeiras relacionadas com a Sustentabilidade. Obtido de <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/ifrs-s1-general-requirements.html/>
- International Sustainability Standards Board. (2023). IFRS S2 - Divulgações relacionadas com o clima. Obtido de <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/ifrs-s2-climate-related-disclosures.html/>
- Joseph, C. (2013). Understanding sustainable development concept in Malaysia. *Social Responsibility Journal*, 9(3), 441-453. doi:10.1108/SRJ-03-2012-0024
- Joseph, C., & Taplin, R. (2012). International initiatives influence on local government sustainability web-disclosures. *Social Responsibility Journal*, 8(4), 589-602. doi:10.1108/1747111211272561
- Joseph, C., & Taplin, R. (2012). Local government website sustainability reporting: A mimicry perspective. *Social Responsibility Journal*, 8(3), 363-372. doi:10.1108/1747111211247938
- Joseph, C., Pilcher, R., & Taplin, R. (2014). Malaysian local government internet sustainability reporting. *Pacific Accounting Review*, 26(1/2), 75-93. doi:10.1108/PAR-07-2013-0071
- Kaur, A., & Lodhia, S. (2014). The state of disclosures on stakeholder engagement in sustainability reporting in Australian local councils. *Pacific Accounting Review*, 26(1/2), 54-74. doi:10.1108/PAR-07-2013-0064

- Kaur, A., & Lodhia, S. (2019). Key issues and challenges in stakeholder engagement in sustainability reporting A study of Australian local councils. *PACIFIC ACCOUNTING REVIEW*, 31(1), 2-18. doi:10.1108/PAR-11-2017-0092
- Kostic, M., Cicak, J., & Ljubic, M. (2022). NON-FINANCIAL REPORTING AND ELEMENTS OF PERFORMANCE - ANALYSIS OF STATE OWNED ENTERPRISES IN CROATIA, SLOVENIA AND HUNGARY. *EKONOMSKA MISAO I PRAKSA-ECONOMIC THOUGHT AND PRACTICE*, 31(2), 397-420. doi:10.17818/EMIP/2022/2.3
- Kostić, M., Tominac, S., & Ljubić, M. (2023). WHAT ARE THE REASONS BEHIND PUBLISHING NON-FINANCIAL REPORTS BY CROATIAN PUBLIC SECTOR ENTITIES? – A SURVEY OF PUBLIC MANAGERS. *Management (Croatia)*, 28(1), 153-167. doi:10.30924/mjcmi.28.1.10
- La Torre, M., Sabelfeld, S., Blomkvist, M., & Dumay, J. (2020). Rebuilding trust: sustainability and non-financial reporting and the European Union regulation. *MEDITARI ACCOUNTANCY RESEARCH*, 28(5), 701-725. doi:10.1108/MEDAR-06-2020-0914
- Larrinaga, C., Luque-Vilchez, M., & Fernández, R. (2018). Sustainability accounting regulation in Spanish public sector organizations. *Public Money and Management*, 38(5), 345-354. doi:10.1080/09540962.2018.1477669
- Ligorio, L., Caputo, F., & Venturelli, A. (2022). Sustainability disclosure and reporting by municipally owned water utilities. *UTILITIES POLICY*, 77(101382), 1-20. doi:10.1016/j.jup.2022.101382
- Lindblom, C. (1994). The implications of organizational legitimacy for corporate social performance and disclosure. *In paper presented at the Critical perspectives on accounting conference. New York.*
- Lodhia, S., Sharma, U., & Low, M. (2021). Creating value: sustainability and accounting for non-financial matters in the pre- and post-corona environment. *Meditari Accountancy Research*, 29(2), 185-196. doi:10.1108/MEDAR-03-2021-1249
- Lozano, R., Ceulemans, K., Alonso-Almeida, M., Huisingh, D., & Lozano, F. (2016). A review of commitment and implementation of sustainable development in higher education: Results from a worldwide survey. *Journal of Cleaner Production*, 108, 1-18. doi:10.1016/j.jclepro.2014.09.048
- Manes-Rossi, F. (2019). New development: Alternative reporting formats: a panacea for accountability dilemmas? *Public Money and Management*, 39(7), 528-531. doi:10.1080/09540962.2019.1578540
- Manes-Rossi, F., Nicolò, G., & Argento, D. (2020). Non-financial reporting formats in public sector organizations: a structured literature review. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 32(4), pp. 639-669. doi:10.1108/JPBAFM-03-2020-0037
- Marasca, S., Montanini, L., D'Andrea, A., & Cerioni, E. (2020). The how and why of integrated reporting in a public health care organization: The *stakeholders'* perspective. *Business Strategy and the Environment*, 29(4), 1714-1722. doi:10.1002/bse.2463
- Marques, M. (2023). Integrated reporting in the public sector-special focus on portuguese public university. *REVISTA DE GESTAO E SECRETARIADO-GESEC*, 14(3), 4319-4330. doi:10.7769/gesec.v14i3.1894
- Mauro, S., Cinquini, L., Simonini, E., & Tenucci, A. (2020). Moving from Social and Sustainability Reporting to Integrated Reporting: Exploring the Potential of Italian Public-Funded Universities' Reports. *SUSTAINABILITY*, 12(8), 1-19. doi:10.3390/su12083172
- Mohammed, N., Mahmud, R., Islam, M., & Mohamed, N. (2022). Towards achieving SDGs through integrated reporting in Malaysian public universities. *INTERNATIONAL JOURNAL OF SUSTAINABILITY IN HIGHER EDUCATION*. doi:10.1108/IJSHE-08-2021-0344

- Montecalvo, M., Farneti, F., & de Villiers, C. (2018). The potential of integrated reporting to enhance sustainability reporting in the public sector. *Public Money and Management*, 38(5), 365-374. doi:10.1080/09540962.2018.1477675
- Montesinos, V., & Brusca, I. (2019). Non-financial reporting in the public sector: Alternatives, trends and opportunities. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 22(2), 122-128. doi:10.6018/rcsar.383071
- Nicolò, G., Zanellato, G., & Tiron-Tudor, A. (2020). Integrated Reporting and European State-Owned Enterprises: A Disclosure Analysis Pre and Post 2014/95/EU. *SUSTAINABILITY*, 12(1908), 1-17. doi:10.3390/su12051908
- Nicolo, G., Zanellato, G., Manes-Rossi, F., & Tiron-Tudor, A. (2021). Corporate reporting metamorphosis: empirical findings from state-owned enterprises. *Public Money and Management*, 41(2), 138-147. doi:10.1080/09540962.2020.1719633
- Osborne, S., Powell, M., Cui, T., & Strokosch, K. (2022). Value Creation in the Public Service Ecosystem: An Integrative Framework. *PUBLIC ADMINISTRATION REVIEW*, 82(4), 634-645. doi:10.1111/puar.13474
- Othman, R., Laswad, F., & Nath, N. (2017). Local councils' environmental sustainability reporting: who really counts? *PACIFIC ACCOUNTING REVIEW*, 29(4), 469-489. doi:10.1108/PAR-11-2016-0108
- Othman, R., Nath, N., & Laswad, F. (2017). Sustainability Reporting by New Zealand's Local Governments. *AUSTRALIAN ACCOUNTING REVIEW*, 27(3), 315-328. doi:10.1111/auar.12153
- Pärl, Ü., Paemurru, E., Paemurru, K., & Kivisoo, H. (2022). Dialogical turn of accounting and accountability integrated reporting in non-profit and public-sector organisations. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 34(1), 27-51. doi:10.1108/JPBAFM-11-2019-0178
- Pizzi, S., Caputo, F., & Venturelli, A. (2020). Accounting to ensure healthy lives: critical perspective from the Italian National Healthcare System. *Corporate Governance (Bingley)*, 20(3), 445-460. doi:10.1108/CG-03-2019-0109
- Porter, M., & Kramer, M. (2006). Strategy and society: The link between competitive advantage and corporate social responsibility. *Harvard Business Review*, 84(12), 78-92. doi:10.1108/sd.2007.05623ead.006
- Pratama, A., Afiah, N., & Alfian, A. (2023). How good is the government? Analysis of west java's local government disclosure through an integrated reporting framework. *Humanities and Social Sciences Letters*, 11(2), 179-202. doi:10.18488/73.v11i2.3350
- Rajib, M., & Hoque, M. (2016). A literature review on public sector accounting research. *The Jahangirnagar Journal of Business Studies*, 5(1), 39-52.
- Ribeiro, C., Moraes, M., Pinheiro, A., & Neto, J. (2023). Quality of integrated reports: evidence from Brazilian public universities. *Social Responsibility Journal*, 1-16. doi:10.1108/SRJ-09-2022-0358
- Samkin, G. (2012). Changes in sustainability reporting by an African defence contractor: A longitudinal analysis. *Meditari Accountancy Research*, 20(2), 134-166. doi:10.1108/10222521211277834
- Silva, J., Julve, V., & Gonzalez, R. (2021). Accountability and social responsibility in central governments: The Pacific Alliance. *CONTADURIA UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA*, 79, 79-102. doi:10.17533/udea.rc.n79a04
- Solonenko, A., Carlina, E., Bastykin, S., & Kotova, T. (2017). Problems of sustainable development of public sector in Russian economy. *International Journal of Applied Business and Economic Research*, 15(11), 141-153. doi:0972-7302

- Sonnerfeldt, A., & Pontoppidan, C. A. (2023). The continuous translation of the idea of integrated reporting (IR): the travel of IR to a public sector entity. *Accounting Forum*, 47(3), 441-469. doi:10.1080/01559982.2021.2016104
- Stefanescu, C. (2021). Sustainability Reporting in the Public Realm-Trends and Patterns in Knowledge Development. *SUSTAINABILITY*, 13(4128), 1-23. doi:10.3390/su13084128
- Thomson, I., Grubnic, S., & Georgakopoulos, G. (2014). Exploring accounting-sustainability hybridisation in the UK public sector. *Accounting, Organizations and Society*, 39(6), 453-476. doi:10.1016/j.aos.2014.02.003
- Tirado-Valencia, P., Cordobés-Madueño, M., Ruiz-Lozano, M., & De Vicente-Lama, M. (2020). Integrated thinking in the reporting of public sector enterprises: a proposal of contents. *Meditari Accountancy Research*, 28(3), 435-453. doi:10.1108/MEDAR-03-2019-0458
- Tirado-Valencia, P., Cordobés-Madueño, M., Ruiz-Lozano, M., & De Vicente-Lama, M. (2021). Integrated thinking in the integrated reports of public sector companies. Evidence and contextual factors. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 12(2), 330-352. doi:10.1108/SAMPJ-11-2019-0387
- Tranfield, D., & Denyer, D. (2009). Producing a systematic review. (S. P. Ltd., Ed.) *The Sage handbook of organizational research methods*, pp. 671–689.
- Tranfield, D., Denyer, D., & Smart, P. (2003). Towards a Methodology for Developing Evidence-Informed Management Knowledge by Means of Systematic Review. *British Journal of Management*, 14(3). doi:10.1111/1467- 8551.00375
- Uyar, A., Karmani, M., Kuzey, C., Kilic, M., & Yaacoub, C. (2022). Does Governance Quality Explain the Sustainability Reporting Tendency of the Public Sector? Worldwide Evidence. *International Journal of Public Administration*, 45(13), 931-947. doi:10.1080/01900692.2021.1900243
- Uyar, A., Kuzey, C., & Kilic, M. (2021). Sustainable Stock Market and Sustainability Reporting Propensity of the Public Sector: Mediating Role of the Private Sector. *International Journal of Public Administration*, 44(4), 322-335. doi:10.1080/01900692.2020.1719512
- Uyar, A., Kuzey, C., & Kilic, M. (2021). Testing the Spillover Effects of Sustainability Reporting: Evidence from the Public Sector. *International Journal of Public Administration*, 44(3), 231-240. doi:10.1080/01900692.2019.1677711
- van Helden, J., Adhikari, P., & Kuruppu, C. (2021). Public sector accounting in emerging economies: a review of the papers published in the first decade of journal of accounting in emerging economies. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 11(5), 776-798. doi:10.1108/JAEE-02-2020-0038
- Veltri, S., & Silvestri, A. (2015). The Free State University integrated reporting: A critical consideration. *Journal of Intellectual Capital*, 16(2), 443-462. doi:10.1108/JIC-06-2014-0077
- Vinnari, E., & Laine, M. (2013). Just a passing fad? The diffusion and decline of environmental reporting in the Finnish water sector. *ACCOUNTING AUDITING & ACCOUNTABILITY JOURNAL*, 26(7), 1107-1134. doi:10.1108/AAAJ-04-2012-01002
- Williams, B. (2015). Reporting on sustainability by Australian councils - a communication perspective. *ASIAN REVIEW OF ACCOUNTING*, 23(2), 186-203. doi:10.1108/ARA-12-2013-0079
- Williams, B. (2015). The local government accountants' perspective on sustainability. *SUSTAINABILITY ACCOUNTING MANAGEMENT AND POLICY JOURNAL*, 6(2), 267-287. doi:10.1108/SAMPJ-07-2014-0043
- Williams, B., & Lodhia, S. (2021). Integrated reporting in public sector organisations: A study of Australian local councils. *JOURNAL OF ENVIRONMENTAL MANAGEMENT*, 280(111833), 1-8. doi:10.1016/j.jenvman.2020.111833

- Williams, B., Lodhia, S., Arora, M., & McManus, L. (2020). The institutional change in the role of the public sector accountant in facilitating accountability: a longitudinal study of Australian local councils. *Managerial Auditing Journal*, 36(2), 314-333. doi:10.1108/MAJ-02-2020-2558
- Williams, B., Wilmshurst, T., & Clift, R. (2011). Sustainability reporting by local government in Australia: Current and future prospects. *Accounting Forum*, 35(3), 176-186. doi:10.1016/j.accfor.2011.06.004
- Yusoh, N., Mat, T., & Abdullah, A. (2023). Environmental Management Accounting System Adoption and Sustainability Performance: Triple Bottom Line Approach. *Management and Accounting Review*, 22(1), 229-263. doi:26007975
- Zanellato, G., & Tiron-Tudor, A. (2022). How cultural dimensions are shaping social expectations: the case of European state-owned enterprises' nonfinancial reporting. *Journal of Applied Accounting Research*, 23(1), 99-121. doi:10.1108/JAAR-04-2021-0116
- Zharfpeykan, R., & Askarany, D. (2023). Sustainability Reporting and Organisational Factors. *Journal of Risk and Financial Management*, 16(163), 1-18. doi:10.3390/jrfm16030163

7. Anexos

Anexo A – Lista de revistas para pesquisa complementar

Lista de revistas para pesquisa complementar
Accounting in Europe
Accounting, Organizations and Society
Journal of Accounting Research
Management and Accounting Review
Meditari Accountancy Research
Public Administration Review
Public Money and Management
Qualitative Research in Accounting & Management
The Jahangirnagar Journal of Business Studies

Anexo B – Lista completa de artigos na revisão sistemática de literatura

Nº artigo	Título do artigo	Referência
1	A literature review on public sector accounting research	Rajib e Hoque (2016)
2	A Sustainability Management Model for Local Government: An Explanatory Study	De Matteis e Borgonovi (2021)
3	Accountability and Reporting for Sustainability and Public Value: Challenges in the Public Sector	Gherardi et al. (2021)
4	Accountability and social responsibility in central governments: The Pacific Alliance	Silva et al. (2021)
5	Accounting to ensure healthy lives: critical perspective from the Italian National Healthcare System	Pizzi et al. (2020)
6	Analyzing smart cities' reporting: do they report smart?	Cohen e Karatzimas (2022)
7	Campus sustainability in the Australian higher education sector: divergence and convergence in planning, reporting and tactics	Gavin et al. (2022)
8	Changes in sustainability reporting by an African defence contractor: A longitudinal analysis	Samkin (2012)

9	Corporate reporting metamorphosis: empirical findings from state-owned enterprises	Nicolo et al. (2021)
10	Corporate Sustainability Reporting in Europe: A Scoping Review.	Dinh et al. (2022)
11	Creating value: sustainability and accounting for non-financial matters in the pre and post-corona environment	Lodhia et al. (2021)
12	Determinants of corporate social disclosure in Spanish local governments	García-Sánchez et al. (2013)
13	Dialogic accounting through popular reporting and digital platforms	Grossi et al. (2021)
14	Dialogical turn of accounting and accountability integrated reporting in non-profit and public-sector organisations	Pärl et al. (2022)
15	Does Governance Quality Explain the Sustainability Reporting Tendency of the Public Sector? Worldwide Evidence	Uyar et al. (2022)
16	Engagement Research in Public Sector Accounting	Ball et al. (2012)
17	Environmental Management Accounting System Adoption and Sustainability Performance: Triple Bottom Line Approach	Yusoh et al. (2023)
18	Exploring accounting-sustainability hybridisation in the UK public sector	Thomson et al. (2014)
19	Factors determining online sustainability reporting by local governments	Alcaraz-Quiles et al. (2015)
20	Factors Influencing the Development of CSR Reporting Practices: Experts' versus Preparers' Points of View	Habek e Wolniak (2015)
21	From Tuscany to Victoria: Some Determinants of Sustainability Reporting by Local Councils	Greco et al. (2012)
22	GRI sustainability reporting by australian public sector organizations	Guthrie e Farneti (2008)

23	Gri Sustainability Reporting Guidelines For Public And Third Sector Organizations	Dumay et al. (2010)
24	How cultural dimensions are shaping social expectations: the case of European state-owned enterprises' nonfinancial reporting	Zanellato e Tiron-Tudor (2022)
25	How good is the government? Analysis of west java's local government disclosure through an integrated reporting framework	Pratama et al. (2023)
26	Integrated reporting and change: evidence from public universities	Iacuzzi et al. (2020)
27	Integrated Reporting and European State-Owned Enterprises: A Disclosure Analysis Pre and Post 2014/95/EU	Nicolò et al. (2020)
28	Integrated reporting and integrated thinking in Italian public sector organisations	Guthrie et al. (2017)
29	Integrated reporting in public sector organisations: A study of Australian local councils	Williams e Lodhia (2021)
30	Integrated Reporting in the public sector: the case of Industrias Nucleares do Brasil S.A.	Faria et al. (2023)
31	Integrated reporting in the public sector-special focus on portuguese public university	Marques (2023)
32	Integrated thinking in the integrated reports of public sector companies. Evidence and contextual factors	Tirado-Valencia et al. (2021)
33	Integrated thinking in the reporting of public sector enterprises: a proposal of contents	Tirado-Valencia et al. (2020)
34	International initiatives influence on local government sustainability web-disclosures	Joseph e Taplin (2012)
35	Just a passing fad? The diffusion and decline of environmental reporting in the Finnish water sector	Vinnari e Laine (2013)

36	Key issues and challenges in stakeholder engagement in sustainability reporting A study of Australian local councils	Kaur e Lodhia (2019)
37	Knowledge balance sheets in Austrian universities: The implementation, use, and re-shaping of measurement and management practices	Habersam et al. (2013)
38	Local councils' environmental sustainability reporting: who really counts?	Othman et al. (2017)
39	Local government website sustainability reporting: A mimicry perspective	Joseph e Taplin (2012)
40	Local Governments' environmental disclosure via social networks: Organizational legitimacy and <i>stakeholders'</i> interactions	Giacomini et al. (2021)
41	Malaysian local government internet sustainability reporting	Joseph et al. (2014)
42	Measurement of sustainability performance in the public sector	Adams et al. (2014)
43	Moving from Social and Sustainability Reporting to Integrated Reporting: Exploring the Potential of Italian Public-Funded Universities' Reports	Mauro et al. (2020)
44	New development: Alternative reporting formats: a panacea for accountability dilemmas?	Manes-Rossi (2019)
45	Non-Financial Communication in Health Care Companies: A Framework for Social and Gender Reporting	Cassano e Fornasari (2023)
46	Non-Financial reporting and elements of performance - Analysis of State Owned Enterprises in Croatia, Slovenia and Hungary	Kostic et al. (2022)

47	On the feasibility of integrated reporting in healthcare: a context analysis starting from a management commentary	Cavicchi et al. (2019)
48	Organized hypocrisy, organizational façades, and sustainability reporting	Cho et al. (2015)
49	Overcoming the Barriers to the Diffusion of Sustainability Reporting in Italian LGOs: Better Stick or Carrot?	Giacomini et al. (2018)
50	Problems of sustainable development of public sector in Russian economy	Solonenko et al. (2017)
51	Quality of integrated reports: evidence from Brazilian public universities	Ribeiro et al. (2023)
52	Readability of Management Reports in the Brazilian Public Sector	Alves et al. (2023)
53	Real Effects of a Widespread CSR Reporting Mandate: Evidence from the European Union's CSR Directive	Fiechter et al. (2022)
54	Rebuilding trust: sustainability and non-financial reporting and the European Union regulation	La Torre et al. (2020)
55	Regulatory influence on sustainability reporting: evidence from Murray-Darling Basin Authority in Australia	Hossain et al. (2023)
56	Reporting on sustainability by Australian councils - a communication perspective	Williams (2015)
57	Status Quo of integrated reporting in the Brazilian public sector	Castro e Costa (2022)
58	Sustainability accounting regulation in Spanish public sector organizations	Larrinaga et al. (2018)
59	Sustainability adrift: An evaluation of the credibility of sustainability information disclosed by public organizations	Chiba et al. (2018)

60	Sustainability as a Conceptual Focus for Public Administration	Fiorino (2010)
61	Sustainability disclosure and reporting by municipally owned water utilities	Ligorio et al. (2022)
62	Sustainability Reporting and Organisational Factors	Zharfpeykan e Askarany (2023)
63	Sustainability Reporting at a Crossroads in Italian Universities: Is Web-Based Media Adoption Deinstitutionalising Sustainability Reporting?	Di Tullio e La Torre (2022)
64	Sustainability reporting at EU level: leading by example?	Bryan (2022)
65	Sustainability reporting by Australian public sector organisations: Why they report	Farneti e Guthrie (2009)
66	Sustainability Reporting by Australian Universities	Gamage e Sciulli (2017)
67	Sustainability reporting by local government in Australia: Current and future prospects	Williams et al. (2011)
68	Sustainability Reporting by New Zealand's Local Governments	Othman et al. (2017)
69	Sustainability reporting in Austrian and German local public enterprises	Greiling e Grüb (2014)
70	Sustainability reporting in public sector organisations: Exploring the relation between the reporting process and organisational change management for sustainability	Domingues et al. (2017)
71	Sustainability reporting in the Austrian, German and Swiss public sector	Greiling et al. (2015)
72	Sustainability Reporting in the Public Realm- Trends and Patterns in Knowledge Development	Stefanescu (2021)

73	Sustainability, Popular and Integrated Reporting in the Public Sector: A Fad and Fashion Perspective	Biondi e Bracci (2018)
74	Sustainable Stock Market and Sustainability Reporting Propensity of the Public Sector: Mediating Role of the Private Sector	Uyar A (2021)
75	Testing the Spillover Effects of Sustainability Reporting: Evidence from the Public Sector	Uyar A (2021)
76	The adoption of integrated reporting by state-owned enterprises (SOEs) - an international comparison	Ackers e Adebayo (2022)
77	The Boundary of the Public Sector in National Accounts Versus IPSAS	Dabbicco (2015)
78	The continuous translation of the idea of integrated reporting (IR): the travel of IR to a public sector entity	Sonnerfeldt e Pontoppidan (2023)
79	The Free State University integrated reporting: A critical consideration	Veltri e Silvestri (2015)
80	The future of public sector accounting research. A polyphonic debate	Grossi et al. (2023)
81	The how and why of integrated reporting in a public health care organization: The <i>stakeholders'</i> perspective	Marasca et al. (2020)
82	The influence of integrated reporting and stakeholder information needs on the disclosure of social information in a state-owned enterprise	Farneti et al. (2019)
83	The institutional change in the role of the public sector accountant in facilitating accountability: a longitudinal study of Australian local councils	Williams et al. (2020)
84	The local government accountants' perspective on sustainability	Williams (2015)

85	The potential of integrated reporting to enhance sustainability reporting in the public sector	Montecalvo et al. (2018)
86	The state of disclosures on stakeholder engagement in sustainability reporting in Australian local councils	Kaur e Lodhia (2014)
87	Towards achieving SDGs through integrated reporting in Malaysian public universities	Mohammed et al. (2022)
88	Towards Citizen Accountability of Local Public Enterprises	Greiling e Grüb (2015)
89	Tracing the future of reporting in the public sector: introducing integrated popular reporting	Cohen e Karatzimas (2015)
90	Tweaking public sector reporting with integrated reporting (IR) concepts	Caruana e Grech (2019)
91	Understanding sustainable development concept in Malaysia	Joseph (2013)
92	Value Creation in the Public Service Ecosystem: An Integrative Framework	Osborne et al. (2022)
93	What are the reasons behind publishing Non-financial Reports by Croatian Public Sector entities? -A survey of Public Managers	Kostic et al. (2023)