

A EVIDENCIAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICAS, SOCIAIS E AMBIENTAIS NOS RELATÓRIOS DE SUSTENTABILIDADE DAS EMPRESAS DE PETRÓLEO E GÁS LISTADAS NA B3: UMA ANÁLISE À LUZ DA TEORIA INSTITUCIONAL

LÉIA REGINA PINTO NASCIMENTO

Graduanda do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Amazonas - UFAM

CARLA MACEDO VELLOSO DOS SANTOS

Doutora em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Amazonas - UFAM

RESUMO

O principal objetivo deste trabalho foi verificar a influência do setor de petróleo e gás e das empresas de maior porte na adoção de políticas de evidenciação de aspectos econômicos, sociais e ambientais. Para tanto, baseou-se em conhecimentos da teoria institucional, com enfoque no estudo intitulado “A gaiola de ferro revisitada” (DiMaggio e Powell, 2005), considerando principalmente os conceitos de isomorfismo mimético e isomorfismo coercitivo. Foram examinados 17 relatórios de sustentabilidade de 4 empresas do setor de Petróleo e Gás listadas na B3, referentes aos períodos de 2014 a 2018. A pesquisa fornece evidências de possível processo isomórfico mimético e coercitivo na adoção de políticas de evidenciação de informações sociais, econômicas e ambientais entre as organizações estudadas. Afinal, comprovou-se que as empresas de menor porte e menor expressão no setor tendem a espelhar-se na empresa maior. Comprovou-se ainda que características do setor influenciam coercitivamente na adoção dessas políticas de evidenciação. Esses comportamentos evidenciados mostram-se alinhados com os preceitos da teoria institucional.

Palavras-chave: Evidenciação contábil, Teoria Institucional, Relatório de Sustentabilidade, Empresas Petroquímicas.

1. INTRODUÇÃO

Conforme Castro, Siqueira e Macedo (2009), por consequência da crescente importância dada mundialmente às questões socioambientais, principalmente quando se refere a grandes organizações e suas medidas para minimizar seus impactos sociais e ambientais, os *stakeholders* (público de interesse da organização, indivíduos e grupos que afetam ou podem ser afetados pela atividade da empresa) tem exigido maior transparência por parte das organizações, e isso tem levado as mesmas a divulgar, além do seu desempenho financeiro e impacto econômico na sociedade, informações sobre seus impactos sociais e ambientais.

No Brasil, a Lei Federal 11.638/07 implementou a obrigatoriedade de companhias abertas divulgarem a DVA (Demonstração do Valor Adicionado), que é parte integrante do Balanço Social (relatório de sustentabilidade). Porém, esta apresenta somente informações quanto a geração e distribuição de riquezas, não abrangendo informações sobre ações que minimizem os impactos sociais, ambientais e econômicos gerados pela organização. Portanto, não há no Brasil uma exigência quanto à divulgação de informações socioambientais, nem quanto à padronização dessas informações (Térreo, 2015).

As informações divulgadas de forma voluntária podem apresentar-se insatisfatórias quanto à clareza, exatidão, comparabilidade, periodicidade e confiabilidade. Diante disto, com o intuito de verificar a influência de fatores externos na divulgação dessas informações,

buscou-se um modelo que permitisse maior comparabilidade, e que representasse relevância no âmbito internacional. Térreo (2015) afirma que, por ser um modelo mundial, os relatórios nos padrões da GRI (Global Reporting Initiative) conseguem comunicar diretamente o que os stakeholders querem saber e, por esses motivos, o relatório nos padrões da GRI foi o escolhido para o desenvolvimento desta pesquisa.

Estudos anteriores buscaram analisar o grau de adequação dos relatórios de sustentabilidade aos modelos propostos pela GRI, e também analisar a possível influência da teoria institucional na composição das informações divulgadas. Morisue, Ribeiro e Penteado (2013) analisaram a evolução nos relatórios de sustentabilidade de empresas brasileiras do setor de energia elétrica, pelo grau de aderência plena aos indicadores da GRI. Já Dias e Moura (2013) analisaram, à luz da teoria institucional, a evidenciação de informações sociais em bancos brasileiros, verificando evidências de um possível processo isomórfico na adoção de políticas de evidenciação de caráter social e ambiental entre as organizações estudadas.

Dados do Instituto Brasileiro de Petróleo, Gás e Combustíveis demonstram que o setor ocupa a terceira posição no ranking das principais atividades econômicas do país, e ainda, segundo estudo da Trucost (Revista Época, 2015), para cada 1 milhão em receita, o setor petroquímico mundial gera um impacto ambiental estimado em 0,9 milhão, quase representando uma atividade deficitária do ponto de vista ambiental.

Diante da importância do setor para a economia nacional e mundial, e buscando entender quais variáveis influenciam no processo de evidenciação das informações socioambientais por empresas deste setor, este trabalho teve por objetivo analisar, à luz da teoria institucional, a evidenciação de informações sociais e ambientais nos Relatórios de Sustentabilidade das empresas de petróleo e gás listadas na B3, com base no grau de aderência plena e de evidenciação efetiva dos indicadores gerais e essenciais, dos modelos G4 e GRI Standards, no período de 2014 a 2018.

Buscou-se, através de evidências empíricas a respeito do processo de divulgação das informações e institucionalização da prática de evidenciação do relatório de sustentabilidade em um dos setores de extrema importância para a economia brasileira, fornecer subsídios que permitam entender como se dá o processo de evidenciação, bem como variáveis que possam interferir, consciente ou inconscientemente, na adoção de algumas práticas.

2. CONTEXTUALIZAÇÃO

2.1. Teoria Institucional

A teoria institucional é um modelo de análise que vem sendo objeto de estudo na área de gestão. É um campo novo pelo enfoque da Contabilidade, apesar de já ser amplamente explorada na sociologia, economia e ciência política. Esta teoria teve como ponto de partida teorias organizacionais, que, por sua vez, tiveram forte influência do trabalho de importantes pensadores da ciência moderna, como Max Weber.

Segundo Meyer e Rowan (1977), a teoria institucional possui em seu cerne o institucionalismo, que busca a explicação motivacional das organizações incorporarem práticas e procedimentos definidos pelos conceitos que predominam no ambiente organizacional e que estejam institucionalizados na sociedade. Eles afirmam que as organizações são orientadas a incorporar as práticas e procedimentos definidos pelos conceitos racionalizados anteriores do trabalho organizacional e institucionalizados na sociedade. Em outras palavras, segundo a teoria institucional, quando o mercado expande, as relações organizacionais em dado domínio tendem a se tornar mais complexas e diferenciadas.

Porém, nessas condições, somente as organizações com maior capacidade de gerenciar suas interdependências internas e externas, teriam mais vantagens competitivas e maiores possibilidades de sobrevivência. Essas seriam as organizações racionalizadas. E, a partir daí,

com a modernização das sociedades, novas organizações tenderiam a espelhar-se em modelos organizacionais existentes e já consolidados, tornando-as cada vez menos legítimas e favorecendo um processo de homogeneidade das organizações.

Partindo desse princípio, quanto mais moderna for a sociedade, maior o nível da estrutura institucional na mesma, e conseqüentemente, maior o número de instituições racionadas, pois, ainda segundo Meyer e Rowan (1997), as organizações tendem a refletir estruturalmente a realidade em que está socialmente construída.

De acordo com DiMaggio e Powell (2005), com base no neoinstitucionalismo, as organizações são recompensadas por sua legitimidade, sobrevivência e recursos, fundamentados na aceitação das pressões coercitiva, normativa e mimética das instituições. Isso reflete em uma transferência de estratégias, políticas e estruturas adotadas, que culmina, por sua vez, na criação do isomorfismo.

2.1.1. Mecanismos de mudança isomórfica institucional

Segundo DiMaggio e Powell, o conceito de isomorfismo é o que melhor capta o processo de homogeneização das organizações. Hawley (1968) define o isomorfismo institucional como um processo de restrição que força uma unidade em uma população a se assemelhar a outras unidades que enfrentam o mesmo conjunto de condições ambientais.

De acordo com Dimaggio e Powell (2005) existem três mecanismos por meio dos quais ocorrem mudanças isomórficas institucionais, cada um com seus próprios antecedentes: 1) isomorfismo coercitivo, que deriva de influências e de problemas de legitimidade; 2) isomorfismo mimético, que resulta de respostas padronizadas à incerteza; e 3) isomorfismo normativo, associado à profissionalização.

Ainda segundo Dimaggio e Powell (2005), os mecanismos podem existir concomitantemente. Por influências de diferentes aspectos, pode haver a presença de mais de um mecanismo no processo de mudança isomórfica em instituições. Porém, por derivarem de diferentes condições, os mecanismos podem levar a diferentes resultados.

Neste trabalho, serão destacados os mecanismos isomórficos coercitivo e mimético, pois foram esses os mecanismos identificados como resultado das análises. Segundo Dimaggio e Powell (2005):

O isomorfismo coercitivo resulta tanto de pressões formais quanto de pressões informais exercidas sobre as organizações por outras organizações das quais elas dependem, e pelas expectativas culturais da sociedade em que as organizações atuam. Tais pressões podem ser sentidas como coerção, como persuasão, ou como um convite para se unirem em conluio. Em algumas circunstâncias a mudança organizacional é uma resposta direta a ordens governamentais: os produtores adotam novas tecnologias de controle de poluição para se adequarem a regulamentações ambientais; organizações não lucrativas mantêm contabilidade e contratam contadores a fim de se adequarem às obrigações legais e fiscais; e certas organizações contratam funcionários a partir de critérios de ação afirmativa para se defenderem de alegações de discriminação. (DIMAGGIO; POWELL, 2005, p.77)

Sobre o isomorfismo mimético, Dimaggio e Powell (2005) dizem o seguinte:

Tomar outras organizações como modelo, como denominamos, constitui uma resposta à incerteza. A organização imitada pode não estar consciente de que está sendo imitada ou pode não ter o desejo de ser imitada. Ela simplesmente serve como fonte conveniente de práticas que a organização que a copia pode utilizar. Os modelos podem ser difundidos involuntariamente, indiretamente por meio da transferência ou rotatividade de funcionários, ou explicitamente por organizações como firmas de consultoria ou associações de comércio de indústrias. Até mesmo as inovações podem ser creditadas ao fato de se possuir outras organizações como modelo. (DIMAGGIO; POWELL, 2005, p. 78)

Seguindo essa linha de raciocínio, os autores de “A gaiola de ferro revisitada: Isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais” defendem algumas hipóteses, dentre as quais destacamos as seguintes:

Hipótese A-1: Quanto maior o grau de dependência de uma organização em relação a outra, mais similar ela se tornará a essa organização em termos de estrutura, ambiente e foco comportamental.

Hipótese A-4: Quanto mais ambíguas as metas de uma organização, maior o grau em que esta se moldará a outras organizações que considera bem-sucedidas.

Hipótese B-1: Quanto mais um campo organizacional depende de uma única fonte (ou muitas fontes, mas similares) de fornecimento de recursos vitais, maior o nível de isomorfismo.

Hipótese B-2: Quanto mais as organizações em um campo interagem com as agências governamentais, maior o grau de isomorfismo no campo como um todo.

Hipótese B-3: Quanto menor o número de alternativas visíveis de modelos organizacionais em um campo, maior a taxa de isomorfismo neste campo.

Hipótese B-4: Quanto mais incertas são as tecnologias ou ambíguas as metas de um campo, maior a taxa de mudança isomórfica.

2.2. Relatório de Sustentabilidade

A GRI define o relatório de sustentabilidade como sendo um relatório publicado por uma empresa ou organização sobre os impactos econômicos, ambientais e sociais causados por suas atividades cotidianas. Ele apresenta os valores e o modelo de governança da organização e demonstra a ligação entre sua estratégia e seu compromisso com uma economia global sustentável.

Segundo a GRI, os relatórios de sustentabilidade podem ajudar as organizações a medir, entender e comunicar seu desempenho econômico, ambiental, social e de governança, definir metas e gerenciar as mudanças com mais eficiência. Um relatório de sustentabilidade é a plataforma principal para comunicar o desempenho e os impactos da sustentabilidade - positivos ou negativos. Os relatórios de sustentabilidade podem ser considerados sinônimos de outros termos dos relatórios não financeiros; relatórios de *triple bottom line*, relatórios de responsabilidade social corporativa (RSE), entre outros. É também um elemento intrínseco do relatório integrado; um desenvolvimento mais recente que combina a análise do desempenho financeiro e não financeiro.

2.3. A GRI

A GRI (*Global Reporting Initiative* – Iniciativa Global de Relatórios) se autodefine, conforme informações divulgadas em seu site oficial, como uma organização internacional independente, pioneira em relatórios de sustentabilidade desde 1997, que ajuda empresas e governos em todo o mundo a entender e comunicar seu impacto em questões críticas de sustentabilidade, como mudanças climáticas, direitos humanos, governança e bem-estar social. Isso, segundo a GRI, permite uma ação real para criar benefícios sociais, ambientais e econômicos para todos. Os Padrões de Relatórios de Sustentabilidade da GRI são desenvolvidos com contribuições reais de várias partes interessadas e enraizados no interesse público.

Informações do site oficial da GRI afirmam que os Padrões de Relatórios de Sustentabilidade da GRI são os primeiros e mais amplamente adotados padrões globais para relatórios de sustentabilidade. Desde a criação da GRI em 1997, seus idealizadores a transformaram de uma prática de nicho para uma prática adotada por uma crescente maioria de organizações. Dados do site oficial da GRI mostram que 93% das 250 maiores empresas do mundo relatam seu desempenho em sustentabilidade.

Ainda segundo a GRI, a prática de divulgar informações de sustentabilidade inspira a responsabilidade, ajuda a identificar e gerenciar riscos e permite que as organizações aproveitem novas oportunidades. Os relatórios com os Padrões da GRI apoiam empresas, públicas e privadas, grandes e pequenas, protegem o meio ambiente e melhoram a sociedade, enquanto, ao mesmo tempo, prosperam economicamente, melhorando a governança e as relações com as partes interessadas, melhorando a reputação e construindo confiança.

Os principais produtos da GRI são os padrões de relatórios de sustentabilidade, disponibilizados como um bem público gratuito. Eles foram desenvolvidos continuamente ao longo de 20 anos e representam as melhores práticas globais para relatar questões econômicas, ambientais e sociais.

2.3.1. Relatórios de Sustentabilidade Padrão GRI

Neste trabalho, foram utilizados os modelos de relatório das versões G4 e GRI Standards, disponíveis no site oficial da GRI. O Sustainability Report Guidelines (GRI, Amsterdam, 2006) - Guia de Relatórios de Sustentabilidade da organização internacional Global Reporting Initiative - enfatiza que as informações obtidas devem ser adequadas a princípios que garantem a integralidade das informações, estes princípios, a seguir expostos, referem-se ao modo de definição do conteúdo do relatório e aos princípios que garantem a qualidade das informações prestadas.

Segundo a GRI, os relatórios obedecem aos seguintes princípios que garantem a qualidade das informações prestadas:

- **Princípio do Equilíbrio:** O relatório deve apresentar os aspectos positivos e negativos do desempenho da organização permitindo aos participantes relativos à empresa fazer uma avaliação sobre todos os aspectos.
- **Princípio da Comparabilidade:** É necessário comparar os relatórios atuais com os de períodos anteriores, também entre outros relatórios publicados por outras organizações do mesmo ramo de atividade e também de outros setores.
- **Princípio da Exatidão:** Trata do detalhamento e a especificação necessária para as informações aferidas para proporcionar sua devida avaliação para os entes envolvidos.

Refere-se aos dados quantitativos e qualitativos, o primeiro acompanhando o processamento dos dados fornecidos e o segundo com relação à transparência da informação apresentada.

- **Princípio da Periodicidade:** Indica a necessidade da apresentação dos relatórios de uma forma periódica e regular, propõe inclusive que se ajuste aos mesmos padrões de publicação dos exercícios financeiros.
- **Princípio da Clareza e Transparência:** Conduz a forma como o relatório é apresentado proporcionando fácil entendimento aos usuários do relatório, o relatório deve apresentar informações de uma forma inteligível e acessível a todos que a solicitarem.
- **Princípio da Confiabilidade:** As informações e os processos utilizados na elaboração do relatório deverão ser obtidos, registrados, analisados e disponibilizados de uma forma acessível e fácil exame, possibilitando a avaliação da qualidade e materialidade da informação.

2.4. O Setor de Petróleo e Gás

Segundo Pena (2019), a produção de petróleo no Brasil é marcada pelo aumento acelerado do desempenho nos últimos anos. Há cerca de 20 anos o petróleo brasileiro era, em sua maioria, oriundo de importações. Pena afirma que, atualmente, o Brasil detém autossuficiência quanto ao petróleo e gás natural, pois já produz o suficiente para atender ao mercado interno, tendo a Petrobras como maior produtora de petróleo no Brasil.

De acordo com a Resolução 01/1986 do Conselho Nacional de Meio Ambiente, o procedimento de licenciamento ambiental para certas atividades que causam impacto significativo no meio ambiente (como extração ou processamento de atividades de petróleo e gás em terra ou offshore) exige uma avaliação de impacto e um relatório de impacto ambiental correspondente das concessionárias. Estes devem ser aprovados pelas autoridades ambientais adequadas (O Petróleo, 2017).

Nos termos da Lei 12.305/10 – Política Nacional de Resíduos Sólidos – as concessionárias são responsáveis pela eliminação adequada de resíduos sólidos de extração ou processamento de petróleo ou gás. As concessionárias também devem cumprir o Decreto 313/02 do Conselho Nacional de Meio Ambiente, que estabelece Inventário Nacional de Resíduos Industriais. Não existem regulamentos ambientais modernos suficientes que regulam certas atividades na cadeia econômica de petróleo e gás, como desmantelamento e faturamento hidráulico (O Petróleo, 2017).

2.4.1. Impactos ambientais da indústria do Petróleo

É importante o conhecimento sobre legislações ambientais para o setor de petróleo e gás para que se possa analisar possível influência de isomorfismo coercitivo por consequência de normas governamentais.

O petróleo é um produto que atrai alto interesse em investimentos, exploração e produção, mesmo com os altos riscos de gerar impactos ambientais importantes e uma acelerada degradação ambiental. A maior preocupação quanto aos impactos causados na atividade petrolífera está nos vazamentos ocorridos em plataformas, navios e terminais. Mas existem outros danos típicos da atividade que também merecem atenção, onde muitos nem são considerados acidentais, são consequências do processo produtivo do setor. Apesar de algumas regulamentações, se faz necessário a adoção de políticas de prevenção e de precaução mais eficazes para o setor, pois os riscos de contaminação estão presentes em todas as etapas da produção de petróleo e gás.

3. METODOLOGIA

O objetivo da pesquisa foi analisar possíveis influências isomórficas na evidenciação de informações sociais, ambientais e econômicas nos Relatórios de Sustentabilidade, do grau de aderência plena e do grau de evidenciação efetiva aos indicadores gerais e específicos estabelecidos pelos modelos G4 e STANDARDS das Diretrizes para Elaboração de Relatórios de Sustentabilidade da Global Reporting Initiative (GRI), nas empresas do setor de Petróleo e Gás listadas na B3, no período de 2014 a 2018. Para tanto, foram adotados os seguintes critérios para seleção da amostra: (i) as empresas utilizadas para a seleção são os constantes no site da B3, no setor de Petróleo e Gás; (ii) foram selecionadas apenas as empresas do setor de Petróleo e Gás que divulgaram em pelo menos 3 anos dos 5 analisados, seus relatórios de sustentabilidade no modelo da GRI G4 ou GRI STANDARDS; (iii) foram excluídas do escopo empresas que não apresentavam relatório de sustentabilidade no padrão GRI ou cujo relatório não possui o sumário GRI com as respectivas páginas onde se encontram as informações referentes aos indicadores.

Assim, para a amostra, foram selecionadas quatro empresas do setor de Petróleo e Gás listadas na B3, conforme descrito na Tabela 1:

Tabela 1 Empresas Selecionadas

Empresa	Atividade	Segmento	Tipo de Relatório
----------------	------------------	-----------------	--------------------------

COSAN S.A.	Exploração, Refino e Distribuição	Novo Mercado	Relatório de Sustentabilidade - GRI
DOMMO ENERGIA S.A.	Exploração, Refino e Distribuição	Bolsa	Relatório de Sustentabilidade - GRI
ENAUTA PARTICIPAÇÕES S.A.	Exploração, Refino e Distribuição	Novo Mercado	Relatório de Sustentabilidade - GRI
PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. PETROBRAS	Exploração, Refino e Distribuição	Nível 2 de Governança Corporativa	Relatório de Sustentabilidade - GRI

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da B3.

Das empresas do setor de Petróleo e Gás listadas na B3, foram excluídas da amostra: PETRO RIO S.A., por não divulgar relatório de sustentabilidade pelo padrão da GRI, PETROBRAS DISTRIBUIDORA S.A., por ser uma subsidiária da PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. PETROBRAS e divulgar os mesmos relatórios desta, REFINARIA DE PETROLEOS MANGUINHOS S.A. e ULTRAPAR PARTICIPAÇÕES S.A., ambas por não divulgarem relatório de sustentabilidade, apesar de a ULTRAPAR declarar que divulga tal relatório, com base em dados disponível no site da B3.

Os modelos de relatório divulgados por cada empresa foram os seguintes:

Tabela 2 Modelo de relatório padrão GRI

Empresa	2014	2015	2016	2017	2018
COSAN	G4	G4	G4	GRI STANDARDS	GRI STANDARDS
DOMMO	G4	G4	G4	G4	NÃO DIVULGADO
ENAUTA	G4	G4	GRI STANDARDS	GRI STANDARDS	GRI STANDARDS
PETROBRAS	G4	G4	G4	NÃO DIVULGADO	NÃO DIVULGADO

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados disponíveis na B3

Sendo assim, após coletar os dados, foram feitas análises para identificação de possíveis influências isomórficas no processo de evolução na divulgação de Relatórios de Sustentabilidade pelos padrões da GRI.

A variável utilizada para definição da instituição modelo utilizada foi a de tempo, definida pelo tempo de atuação da empresa no setor de Petróleo e Gás.

Esta informação foi obtida nos sites oficiais das empresas parte da amostra. Como resultado da análise, concluiu-se que a empresa listada na B3 com maior tempo de atuação no setor de petróleo e gás é a Petrobras. Segundo Kimberly (1980), as novas organizações tomam como modelo organizações mais antigas, que já existiam na economia, e o administradores procuram ativamente modelos nos quais se basear. A Petrobras exerceu o monopólio da pesquisa, refino e transporte de petróleo no Brasil por 44 anos (1953 a 1997), e mesmo depois que a Lei 9.478/97 permitiu que outras empresas com sede no Brasil passassem a atuar em todas as etapas da cadeia do petróleo, ela continuou mantendo o controle majoritário na cadeia produtiva de combustíveis, sendo ainda uma das mais importantes empresas do setor de energia do mundo.

Por todos esses fatores, a Petrobrás foi escolhida como instituição modelo utilizada para análise do isomorfismo mimético. Buscou-se assim, evidências de que as variações nos

dados divulgados nos relatórios de sustentabilidade da Petrobrás nos anos de 2014, 2015, 2016 e 2017, podem explicar as variações nos dados divulgados das demais empresas nos anos de 2015, 2016, 2017 e 2018, respectivamente.

Desta maneira, foram observados, pelo modelo G4 da GRI: 34 indicadores gerais pelo acordo essencial, 58 indicadores gerais pelo acordo abrangente, e 92 indicadores específicos; pelo modelo GRI STANDARDS: 60 indicadores gerais e 102 indicadores específicos.

Portanto, com a definição da amostra e da empresa modelo, foram extraídos dos sites de cada empresa os Relatórios de Sustentabilidade dos anos de 2015 a 2018. Acredita-se que os sites oficiais das empresas selecionadas constituem fontes confiáveis de informação. É importante ressaltar que o objetivo desta pesquisa não é avaliar a veracidade das informações divulgadas, mas sim a divulgação das informações solicitadas pelas Diretrizes da GRI, pelos modelos G4 e STANDARDS.

A análise dos relatórios de sustentabilidade consiste na verificação das informações solicitadas pelas Diretrizes da GRI, dos modelos G4 e STANDARDS, confrontando com as informações que as empresas realmente relatam. Para uma análise primária, os indicadores gerais e específicos da GRI foram classificados de acordo com o trabalho de Dias (2006) em “apresentados” quando disponíveis e “não apresentados” quando não disponíveis, conforme descrito no Tabela 3, a seguir:

Tabela 3 Classificação dos Indicadores

	CLASSIFICAÇÃO	JUSTIFICATIVA
APRESENTADO	Aderência Plena – APL	Quando todas as informações solicitadas pelo indicador eram disponibilizadas pela organização.
	Aderência Parcial – AP	Quando apenas parte das informações solicitadas pelo indicador era disponibilizada pela organização.
	Dúbio - D	Quando as informações disponibilizadas não são suficientes para o usuário perceber se houve aderência plena ou parcial.
	Inconsistente - I	Quando as informações disponibilizadas pela organização referente ao indicador diferem do que é solicitado pela GRI.
NÃO APRESENTADO	Não Disponível - ND	Quando a organização reconhece que a informação referente ao indicador está relacionada à sua atividade, porém não tem condições de fornecê-la.
	Não Aplicável - NA	Quando a organização relata que o indicador não se relaciona com sua atividade ou seu setor.
	Omitido com Justificativa - OJ	Quando a empresa faz a omissão do indicador, mas emite uma justificativa por tal decisão.
	Omitido - O	Quando nada é comentado a respeito do indicador, como se esse não existisse.

Fonte: DIAS (2006).

Após a classificação dos indicadores gerais e específicos, foi feito o cálculo do Grau de Aderência Plena (GAPIE) e o Grau de Evidenciação Efetiva (GEE) do grupo de indicadores gerais, do grupo de indicadores específicos e, posteriormente, o cálculo do GEE por cada categoria que compõem os grupos de indicadores gerais e específicos. As fórmulas do GAPIE e GEE foram extraídas, respectivamente, dos trabalhos de Dias (2006) e Carvalho (2007) e por elas se verifica a aderência efetiva das empresas em comparação às exigências da GRI.

Nos estudos de Dias (2006) e Carvalho (2007), para os cálculos do GAPIE e GEE, foi utilizado o modelo G3 da GRI, que era o modelo vigente nos anos em questão. Nesse modelo, os indicadores eram classificados em Essenciais e Adicionais. Para o Modelo G4, a classificação é feita em Indicadores Gerais e Indicadores Específicos, e para o modelo STANDARDS, a GRI divulgou uma planilha de correlação entre o STANDARDS e o G4, para facilitar a adequação ao novo padrão, exigível a partir de 2018, mas disponível para aplicação a partir de 2016. Portanto, foi necessário fazer adaptação às fórmulas originais, e as fórmulas utilizadas neste trabalho foram as seguintes:

Equação 1: Grau de aderência plena aos indicadores gerais ou específicos da GRI (GAPIE)

$$\text{Grau de aderência plena aos indicadores gerais ou específicos da GRI (GAPIE)} = \frac{\text{Total dos indicadores gerais ou específicos com "aderência plena" + Total dos indicadores gerais ou específicos "omitidos com justificativa"}}{\text{Total dos indicadores de desempenho - Total dos indicadores de desempenho "não aplicáveis"}}$$

Fonte: Adaptado de DIAS (2006).

Equação 2: Grau de evidenciação efetiva aos indicadores gerais ou essenciais da GRI (GEE)

$$\text{Grau de evidenciação efetiva aos indicadores da GRI} = \frac{\text{Total dos indicadores gerais ou específicos com "aderência plena"}}{\text{Total dos indicadores gerais ou específicos - Total dos indicadores gerais ou específicos "não aplicáveis"}}$$

Fonte: Adaptado de CARVALHO (2007).

Todos esses cálculos foram necessários para determinar o grau de aderência das empresas aos padrões da GRI, o que por sua vez era necessário para avaliar a influência do isomorfismo institucional na apresentação dos relatórios de sustentabilidade, que é o objetivo principal deste estudo. Os resultados obtidos podem variar de 0%, que indica o menor grau de aderência na evidenciação, e 100% que indica o grau de aderência total. Os critérios utilizados para análise do isomorfismo na divulgação dos relatórios foram os três níveis de aplicação sugeridos pela GRI, gerando resultados em “alto”, “médio” ou “baixo”, conforme Tabela 4, a seguir:

Tabela 4 Níveis de Classificação do GAPIE e do GEE

FAIXA	CLASSIFICAÇÃO
0% a 25%	"BAIXO"
25% a 62%	"MÉDIO"
62% a 100%	"ALTO"

Fonte: Adaptado de Nunes, Assis, Cavalcante, Adriano e Fonseca (2016).

O isomorfismo coercitivo também foi observado como conclusão analítica desta pesquisa, e será melhor abordado na análise dos resultados.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Serão apresentados aqui os resultados referentes ao grau de aderência plena aos indicadores gerais e específicos da GRI, quanto ao grau de evidenciação efetiva dos Relatórios de Sustentabilidade das empresas selecionadas, e por fim, uma análise conjunta da

influência isomórfica nos Relatórios de Sustentabilidade das empresas de Petróleo e Gás listadas na B3.

Para análise do isomorfismo mimético, a Petrobrás é a empresa utilizada como parâmetro para análise dos relatórios das demais empresas. Por esse motivo, para análise do isomorfismo mimético, os anos de relevância estudados para os dados da Petrobrás são 2014, 2015, 2016 e 2017, refletindo nas demais empresas, nos anos de 2015, 2016, 2017 e 2018, consecutivamente.

4.1. Análise do grau de aderência plena aos indicadores gerais da GRI – GAPIE

Nos anos de 2014 a 2016, é possível observar evidência de isomorfismo nas empresas analisadas quanto ao grau de aderência geral aos indicadores gerais da GRI, onde todas atingiram a classificação “ALTO”, tendo a PETROBRÁS, ENAUTA e DOMMO com padrão de aderência 100%, como mostra a Tabela 5, a seguir:

Tabela 5 Grau de aderência plena aos indicadores gerais da GRI – GAPIE

Ano	PETROBRAS	COSAN	DOMMO	ENAUTA
2014	100%	3%	100%	100%
2015	100%	97%	100%	100%
2016	100%	97%	100%	100%
2017	0%	88%	100%	100%
2018	0%	78%	0%	74%

Fonte: Dados da pesquisa

Nos aspectos gerais, em todas as categorias, os resultados no grau de aderência plena aos modelos da GRI foram muito semelhantes, o que pode resultar de uma influência do setor quanto à divulgação de informações referentes a Estratégia e análise; Perfil organizacional; Aspectos materiais identificados e limitantes; engajamento de *stakeholders*; Perfil do relatório; Governança; e Ética e integridade, o que nos remete ao isomorfismo coercitivo.

Ainda assim é possível perceber uma influência mimética da Petrobras nas demais empresas analisadas, por ser uma empresa de economia mista, de capital aberto, mas controlada pelo governo federal, a Petrobras passa maior credibilidade à empresas que se inseriram depois nos mercado.

Segundo March e Olsen (1976), citados no trabalho “A gaiola de Ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais”, quando as metas são ambíguas ou o ambiente cria uma incerteza simbólica, as organizações podem vir a tomar outras organizações como modelo. Isso constitui uma resposta à incerteza.

Quanto ao grau de aderência plena aos indicadores específicos da GRI, a análise mostra provável influência da Petrobras em todas as empresas nos anos de 2014 e 2015, refletindo nos relatórios das demais nos anos de 2015 e 2016, sendo que nesse quesito a Petrobrás e a Enauta obtiveram grau de aderência “MÉDIO”, e as demais empresas, grau de aderência “BAIXO”, conforme demonstrado na Tabela 6.

Tabela 6 Grau de aderência plena aos indicadores específicos da GRI – GAPIE

Ano	PETROBRAS	COSAN	DOMMO	ENAUTA
2014	45%	40%	17%	89%
2015	58%	12%	17%	41%
2016	36%	12%	17%	44%

2017	0%	1%	17%	78%
2018	0%	1%	0%	31%

Fonte: Dados da pesquisa

Os indicadores específicos referem-se a informações sociais, ambientais e econômicas, e a constatação de um comportamento isomórfico mimético reflete o que diz a teoria institucional, que identifica esse comportamento como resposta à incerteza, por uma busca de um modelo de organização onde elas percebam ser mais legítimas, seguras e/ou bem-sucedidas. Como já foi citado anteriormente, a Petrobrás, por ser controlada pelo governo federal, e que por sua vez sofre influência de políticas externas de proteção ao meio ambiente e de atenção às questões sociais, já transmite maior credibilidade e os dados dos relatórios confirmam que há um espelhamento das demais na Petrobras, por mais que não sigam exatamente o padrão, tentam se aproximar.

No ano de 2017, começou a ser feita uma transição do modelo G4 da GRI para o modelo STANDARDS, e o nível de aderência, de modo geral, caiu significativamente em todas as empresas e aspectos analisados.

4.2. Análise do grau de evidenciação efetiva aos indicadores gerais e específicos da GRI – GEE

O GEE das empresas analisadas, quanto aos indicadores gerais, mostrou um comportamento semelhante ao analisado no GAPIE, o que significa um alto nível de evidenciação efetiva dos indicadores da GRI, e pouca omissão de informações, mesmo que com justificativa, o que também reflete uma influência dos isomorfismos coercitivo e mimético, conforme mostra a Tabela 7, a seguir:

Tabela 7 Grau de Evidenciação Efetiva aos indicadores gerais – GEE

Ano	PETROBRAS	COSAN	DOMMO	ENAUTA
2014	100%	3%	100%	100%
2015	100%	97%	100%	98%
2016	100%	97%	100%	98%
2017	0%	88%	100%	98%
2018	0%	75%	0%	74%

Fonte: Dados da pesquisa.

Quando se analisa o grau de evidenciação dos indicadores específicos da GRI, os índices caem significativamente, e essas são as informações mais específicas quanto às ações socioambientais das empresas. A Petrobrás continua como modelo para o setor, alcançando o grau de evidenciação “MÉDIO” de 2014 a 2016, refletindo nos anos de 2015 a 2017 das demais empresas, onde COSAN e DOMMO obtiveram classificação “BAIXA” e a ENAUTA, em média, classificou-se no nível “MÉDIO”. A Tabela 8, a seguir, mostra o grau de evidenciação dos relatórios das empresas analisadas:

Tabela 8 Grau de Evidenciação Efetiva aos indicadores específicos – GEE

Ano	PETROBRAS	COSAN	DOMMO	ENAUTA
2014	39%	40%	17%	89%
2015	55%	12%	17%	40%
2016	36%	12%	17%	40%

2017	0%	1%	17%	78%
2018	0%	1%	0%	31%

Fonte: Dados da pesquisa.

4.3. Análise do grau de evidenciação efetiva aos indicadores gerais da GRI (GEE), divididos por categorias

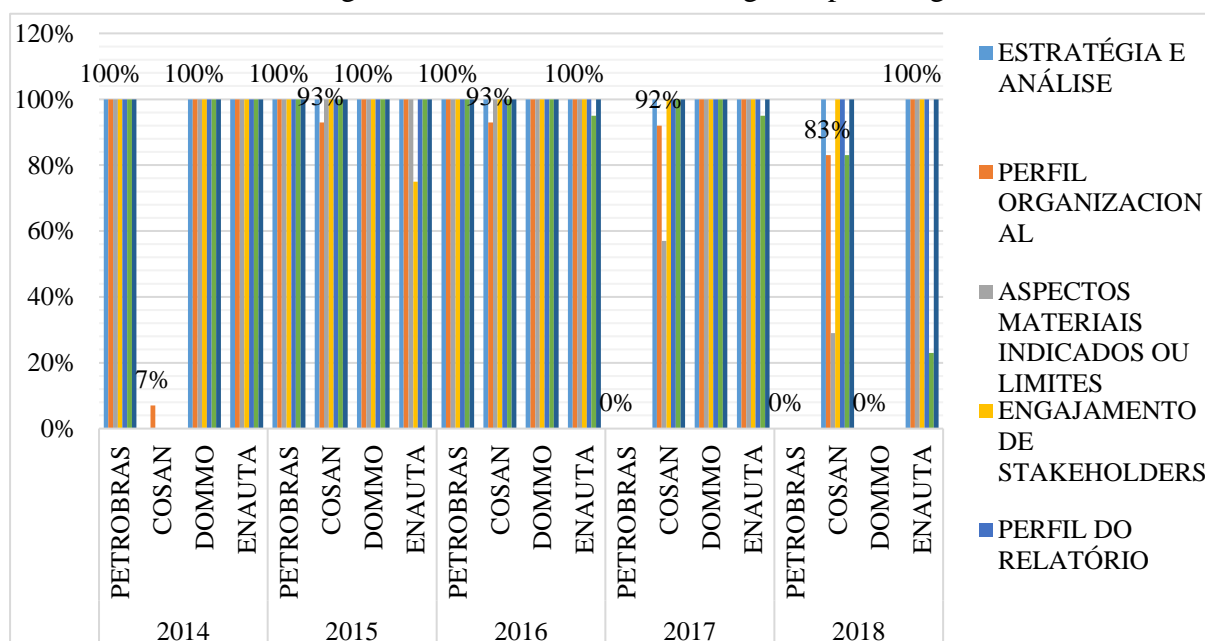
Nos aspectos gerais, em todas as categorias, os resultados no grau de aderência aos modelos da GRI foram muito semelhantes, o que pode resultar de uma influência política quanto à normatização do controle de poluição e regulamentações ambientais para o setor de Petróleo e Gás, o que nos remete ao isomorfismo coercitivo.

E semelhante ao que aconteceu na análise do grau de aderência plena aos indicadores, no grau de evidenciação efetiva também é possível perceber uma influência mimética da Petrobras nas demais empresas analisadas.

A hipótese A-4 nos diz que quanto mais ambíguas forem as metas de uma organização, maior será o grau em que ela se moldará a outras organizações que considera bem-sucedidas. Essa hipótese nos remete ao que foi analisado neste trabalho, onde ficou perceptível a influência tanto do isomorfismo mimético quanto do isomorfismo coercitivo, num setor onde a incerteza e a falta de credibilidade representam ameaça à subsistência da organização, as empresas de menor expressão no mercado buscam assemelhar-se à empresa de maior credibilidade, a Petrobras.

Os dados da Figura 1 sustentam a análise:

Figura 1 Análise dos indicadores gerais por categoria



Fonte: Dados da pesquisa.

4.4. Análise do grau de evidenciação efetiva aos indicadores específicos da GRI (GEE), divididos por categorias

Os resultados do GAPIE e GEE considerando o total de indicadores específicos chamou a atenção para o comportamento irregular quanto aos índices sociais, ambientais e econômicos. Por isso, foi feita uma análise mais detalhada dos índices específicos, para identificar em qual(is) categoria(as) existia uma maior influência isomórfica nos relatórios apresentados.

Analisando o grau de evidenciação efetiva dos indicadores específicos divididos por categorias, observa-se uma influência tanto do isomorfismo coercitivo quanto do isomorfismo mimético, assim como mostrou a análise geral. O isomorfismo coercitivo deriva de influências políticas e da falta de legitimidade enfrentada por algumas organizações, e o mimético reflete respostas padronizadas à incerteza.

A hipótese A-1, proposta por Dimaggio e Powell, diz que quanto maior o grau de dependência de uma organização em relação a outra, mais similar ela se tornará a essa organização. Com base nessa hipótese, o que se pode observar é um comportamento de coerção por tentativa de equiparação das empresas menores à empresa de maior expressão no setor. Como também defende a teoria institucional, os mecanismos de coerção não necessariamente serão excludentes um ao outro, e aqui já clara evidência de que tanto o isomorfismo mimético quanto o coercitivo atuam, por diferentes causas, no processo de transformação das empresas analisadas.

Na análise da categoria econômica foi identificada uma influência maior da empresa Enauta nas demais, quando se analisa o isomorfismo mimético, e a teoria institucional diz que no processo de expansão de mercado, somente as organizações com capacidade de criar políticas que as permitam gerenciar suas interdependências internas e externas, seriam capazes de sobreviver à essa modernização. E, portanto, essas empresas passariam a servir de modelo para as demais. Esse processo é muito dinâmico, e uma vez consolidada, a empresa pode tanto servir de modelo (isomorfismo mimético) quando forçar indiretamente que outras empresas busquem se diferenciar para garantir a sobrevivência no mundo de incertezas (isomorfismo coercitivo).

É possível observar na análise da categoria econômica o elevado grau de aderência da empresa Enauta em relação às demais, seguida da Dommo, Cosan e, por último, a Petrobras.

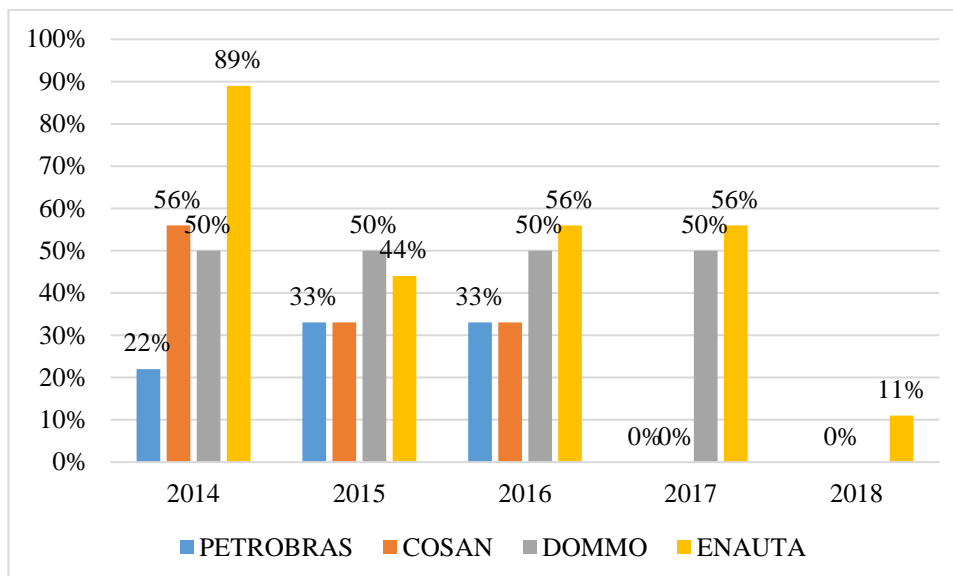
Tabela 9 Análise dos indicadores específicos por categoria – ECONÔMICA

ANO	PETROBRAS	COSAN	DOMMO	ENAUTA
2014	22%	56%	50%	89%
2015	33%	33%	50%	44%
2016	33%	33%	50%	56%
2017	0%	0%	50%	56%
2018	0%	0%	0%	11%

Fonte: Dados da pesquisa.

Esse comportamento vai de encontro com o que defendem Dimaggio e Powell, quando em um ambiente de incertezas, a empresa que de diferenciar tem maior possibilidade de sobrevivência. A Figura 2 demonstra com mais clareza a situação.

Figura 2 GEE Categoria Econômica



Fonte: Dados da pesquisa.

Em se tratando da categoria Ambiental, o grau de aderência da Enauta, ainda em destaque, seguida pela Petrobras, foi superior ao grau de aderência das duas empresas na categoria Econômica, em todos os anos analisados. Ainda é possível ver a empresa Enauta com maior grau de aderência em relação às demais. A Tabela 7 mostra os dados apurados na pesquisa.

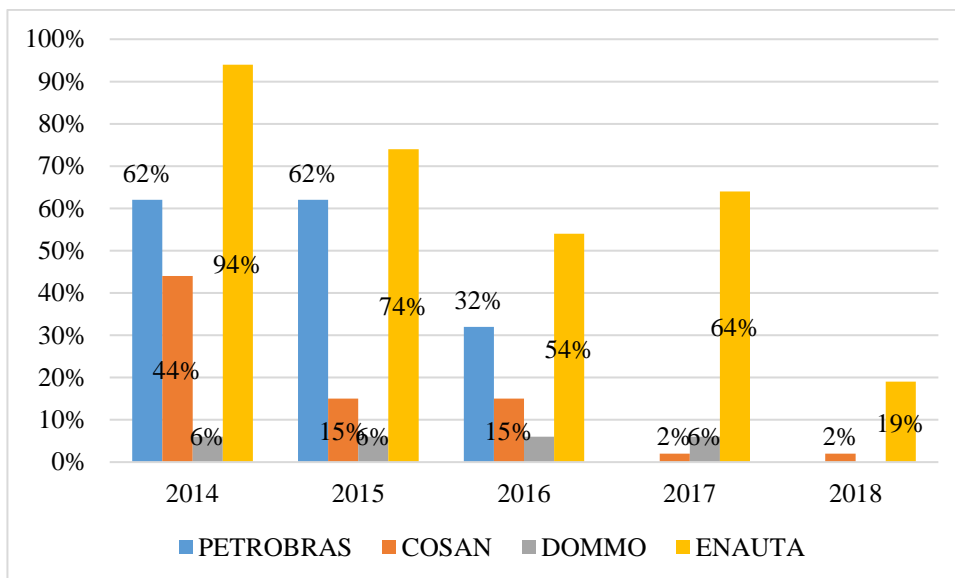
Tabela 10 Análise dos indicadores específicos por categoria – AMBIENTAL

ANO	PETROBRAS	COSAN	DOMMO	ENAUTA
2014	62%	44%	6%	94%
2015	62%	15%	6%	74%
2016	32%	15%	6%	54%
2017	0%	2%	6%	64%
2018	0%	2%	0%	19%

Fonte: Dados da pesquisa.

A hipótese B-2 diz que quanto mais o campo organizacional depende de uma única fonte (ou de fontes similares) de fornecimento de recursos vitais, maior o nível de isomorfismo, e isso se encaixa perfeitamente com a realidade do setor de petróleo e gás. Todas as empresas dependem dos mesmos recursos para o desenvolvimento de suas atividades, e sendo este um recurso natural não renovável, torna ainda mais complexa a relação entre as organizações, as submetendo a pressões similares, aumentando o impacto do isomorfismo. As empresas acabam assemelhando-se umas às outras e, segundo Dimaggio e Powell, essa hipótese é congruente com os argumentos dos ecologistas, de que a quantidade de formas organizacionais é determinada pela distribuição de recursos no ambiente e pela forma como esses recursos estão disponíveis. Nesse contexto, pode haver tanto a imitação de um padrão (mimetismo) quanto a necessidade de diferenciação das demais para se estabelecer no mercado (coerção). Na Figura 3 é possível identificar tais comportamentos quanto aos graus de aderência apresentados nessa categoria.

Figura 3 GEE Categoria Ambiental



Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto à categoria social, já não é possível perceber uma influência clara de nenhuma das empresas, onde todas apresentam valores aproximados, com exceção da Enauta, e apenas no ano de 2014, conforme dados apresentados na Tabela 11.

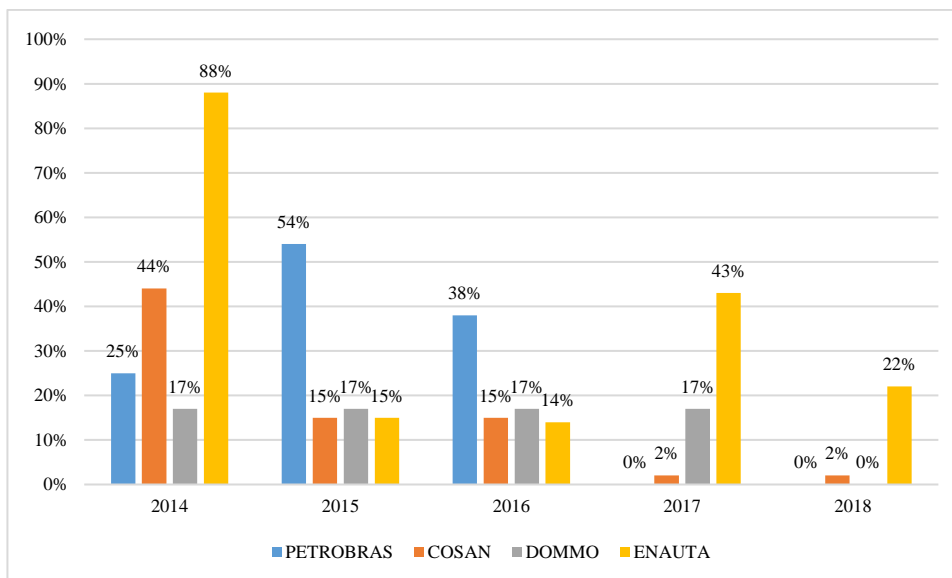
Tabela 11 Análise dos indicadores específicos por categoria – SOCIAL

ANO	PETROBRAS	COSAN	DOMMO	ENAUTA
2014	25%	44%	17%	88%
2015	54%	15%	17%	15%
2016	38%	15%	17%	14%
2017	0%	2%	17%	43%
2018	0%	2%	0%	22%

Fonte: Dados da pesquisa.

Esse comportamento nos remete novamente ao isomorfismo coercitivo, onde há evidências de que a similaridade entre os valores pode ser explicada pela teoria defendida por Dimaggio e Powell, de que diante de incertezas, práticas comuns ao mercado também podem ser copiadas por receio de inovar e errar. A Figura 4 embasa a análise.

Figura 4 GEE Categoria Social



Fonte: Dados da pesquisa.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os dados da pesquisa mostram que as 4 empresas analisadas possuem alto grau de influência isomórfica em suas políticas de evidenciação de informações de caráter socioambiental, e ainda que as três empresas de menor porte e expressão no mercado petroquímico possuem variações semelhantes às variações identificadas na empresa de maior expressão, utilizada como modelo para as análises.

Esses dados nos remetem à uma conclusão que confirma a teoria de que quando situações ambientais e sociais produzem incertezas e ambiguidades em relação à determinadas políticas a serem adotadas, as organizações tendem a modelar-se imitando outras que são percebidas como estáveis, eficientes e críveis, no ambiente ou setor onde estão inseridas. Esse processo de homogeneização pode se dar de forma tanto coercitiva quanto mimética, e o resultado obtido mostra-se coerente com as hipóteses e conceitos da Teoria Institucional, defendida por DiMaggio e Powell (2005).

Os resultados revelam que o isomorfismo pode ser um fator importantíssimo nos processos evolutivos das organizações e setores da economia, onde o isomorfismo mimético figura assemelhando-se a uma zona de conforto, onde empresas preferem replicar padrões que já deram certo, e o isomorfismo coercitivo aparece de duas formas: por poder normativo, onde as empresas são obrigadas a divulgar determinadas informações por exigência legal, e por influência de práticas do setor, que faz com que empresas novas no mercado ou em processo de transformação busquem aderir a práticas já realizadas por empresas já consolidadas, não por simples cópia aos padrões movidos pela incerteza, mas por necessidade de se inserir no mercado e de adquirir credibilidade, optam por repetir práticas das demais, e estes comportamentos mostram-se congruentes com a Teoria Institucional.

Como sugerem os dados da pesquisa, a adoção de algumas práticas contábeis é influenciada por fatores externos como sistema cultural das organizações e setores da economia, e pelo conjunto de valores predominantes em determinado contexto, fato que leva a Contabilidade a assumir um caráter social e institucional, justificando mais uma vez o fato da Contabilidade ser uma ciência social e humana. Foi possível observar que o fato de uma prática ser percebida como significativa no ambiente em que é adotada sobrepõe a necessidade de verificar se tal prática apresenta alguma utilidade efetiva para a organização e seus destinatários.

Por isso, acredita-se que este trabalho vem a estimular a realização de novas pesquisas explorando a Teoria Institucional na ciência contábil. Buscou-se, por fim, fornecer alguns

subsídios teóricos à comunidade acadêmica para identificar oportunidades de pesquisa que possam contribuir para uma melhor compreensão de práticas de evidenciação contábil no contexto econômico atual.

REFERÊNCIAS

- Carvalho, Fernanda de Medeiros. (2007). *Análise da utilização dos indicadores essenciais da Global Reporting Initiative nos Relatórios Sociais de empresas latino-americanas*. (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Administração e Ciências Contábeis - FACC/UFRJ, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
- Carvalho, F. M.; Siqueira, J. R. M. Análise da utilização dos indicadores essenciais da Global Reporting Initiative nos Relatórios Sociais de empresas latino-americanas. *Pensar contábil*, v. 9, n. 39, 2007.
- Castro, F. A. R.; Siqueira, J. R. M.; Macedo, M. A. S. (2009). Análise da utilização dos indicadores essenciais da versão "G3", da Global Reporting Initiative, nos relatórios de sustentabilidade das empresas do setor de energia elétrica sul americano. *Revista de Informação Contábil*, v. 4, n. 4, p. 83-102.
- Dias, Lidiane Nazaré da Silva. (2006). *Análise da utilização dos indicadores do Global Reporting Initiative nos Relatórios Sociais em empresas brasileiras*. (Dissertação de Mestrado) Faculdade de Administração e Ciências Contábeis – FACC/UFRJ, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
- Dias Filho, J. M.; Moura, F. V. (2013). Evidenciações de informações sociais em seis bancos brasileiros: uma análise à luz da teoria institucional. *Revista Universo Contábil*, v. 9, n. 3, p. 74 06-21. Recuperado de <http://dx.doi.org/10.4270/ruc.2013319>.
- Dimaggio, P. J.; Powell, W. W. (2005). A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. *RAE - Revista de Administração de Empresas*, vol. 45, n. 2, p. 74-89. Recuperado de <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rae/article/viewFile/37123/35894>.
- Gray, Rob H; Milne, Markus J. (2002, Jun). Sustainability Reporting: Who's kidding whom? *Accountants Journal of New Zealand*, v. 81, n. 6, p. 66-70.
- GRI – Empowering Sustainable Decisions. What is Sustainability Reporting? Recuperado de <https://www.globalreporting.org/information/sustainability-reporting/Pages/default.aspx>.
- Hawley, A. Human ecology. In: Sills, D. L. (Ed.). (1968). *International Encyclopedia of the Social Sciences*. New York: Macmillan. p. 328-337.
- Kimberly, J. Initiation, innovation and institutionalization in the creation process. In: Kimberly, J.; Miles, R. B. (Eds.). (1980). *The Organizational Life Cycle*. San Francisco: Jossey-Bass, p. 18-43.
- Limmer, Flávia da Costa. (2018). O Licenciamento Ambiental da Indústria Petrolífera. *Revista Brasileira de Direito do Petróleo, Gás e Energia*, v. 5, n.1, p. 225-242. Recuperado de <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rbdp/article/view/7946/pdf>.

- March, J. G.; Olsen, J. P. (1976) *Ambiguity and Choice in Organizations*. Bergen, Norway: Universitetsforlaget.
- Meyer, J. W.; Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, v.83, p.340-363. Recuperado de <http://10x10learning.com/wp-content/uploads/2016/05/Meyer-and-Rowan-LG639.pdf>.
- Morisue, H. M. M.; Ribeiro, M. de S.; Penteadó, I. A. de M. (2013, Abr). A Evolução dos Relatórios de Sustentabilidade de Empresas do Setor de Energia Elétrica. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 23, n. 1, p. 165-196. Recuperado de <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/1780>.
- Os setores da economia mundial com maior impacto ambiental. *Revista Época Negócios*, 2015. Recuperado de <https://epocanegocios.globo.com/Informacao/Acao/noticia/2015/09/os-setores-da-economia-mundial-com-maior-impacto-ambiental.html>.
- Pena, Rodolfo F. Alves. *Produção de Petróleo no Brasil*. (2019). Recuperado de <https://mundoeducacao.bol.uol.com.br/geografia/producao-petroleo-no-brasil.htm>.
- Relate ou Explique para os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS). Recuperado de http://www.b3.com.br/pt_br/b3/sustentabilidade/nas-empresas/relate-ou-explique/
- Terreo, Gláucia. (2015). *Relatórios de Sustentabilidade: a prática da transparência*. Recuperado de <http://www.parceirosvoluntarios.org.br/relatorios-de-sustentabilidade-a-pratica-da-transparencia/>.