



PPGCCA
Programa de
Pós-graduação
em Ciências Contábeis
e Administração

ISSN: 1983-6635



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

A TEORIA DA LEGITIMIDADE E AS CARACTERÍSTICAS DA EVIDENCIAÇÃO DA NORMA ISO 14001 NAS EMPRESAS BRASILEIRAS

THE THEORY OF LEGITIMACY AND THE CHARACTERISTICS OF DISCLOSURE OF THE ISO 14001 STANDARD IN BRAZILIAN COMPANIES

ROBERTO LUIZ MENDONÇA GARCIA

Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP)

Mestre em Ciências Contábeis pela FECAP

<https://orcid.org/0009-0005-4371-9554>

roberto_luizgarcia@hotmail.com

IVAM RICARDO PELEIAS

Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP)

Doutor em Ciências Contábeis pela FEA-SP-USP

<https://orcid.org/0000-0003-3502-964X>

ivamrp@fecap.br

Submissão: 07/02/2024. Revisão: 28/09/2024. Aceite: 18/10/2024. Publicação: 10/12/2024.

Como citar: Garcia, R. L. M., Peleias, I. R. (2024). A teoria da legitimidade e as características da evidenciação da norma ISO 14001 nas empresas brasileiras. *RGO - Revista Gestão Organizacional*, 17(2), 109-131. <http://dx.doi.org/10.22277/rgo.v17i2.7935>.

RESUMO

Objetivo: Identificar, descrever e analisar as formas de evidenciação da certificação proveniente da norma ISO 14001 e estabelecer a relação desta com o gerenciamento de impressões usado por empresas listadas no modelo tradicional e nos níveis de governança corporativa da B3, na busca pela legitimidade.

Método/abordagem: Para atingir o objetivo foram selecionadas organizações com base em uma comparação de uma listagem de empresas que divulgam suas informações pela B3 com outra lista, obtida no site do Centro de Qualidade, Segurança e Produtividade/QSP que informa a relação atualizada das empresas certificadas pela norma ISO 14001 no Brasil. Foram localizadas 22 empresas com unidades de negócio no Brasil listadas nos níveis de governança corporativa que possuem esta certificação. Os dados coletados foram analisados com base na técnica de análise de conteúdo e com o uso do processo de categorização, o que permitiu estabelecer quatro categorias agrupadas com base nas estratégias de gerenciamento de impressão e nas pesquisas de motivação da implantação do Sistema de Gestão Ambiental de evidenciação das normas ISO 14001: insinuação, reativa, autopromoção e exemplificação.

Principais Resultados: Os resultados obtidos com o estudo dos relatórios das empresas permitiram quantificar o disclosure da norma ISO 14001 por nível de governança corporativa, com destaque para o aumento de 18% na frequência do nível de evidenciação, quando comparado os triênios de (2016–2018), com o período de (2019-2021), além de permitir a

concentração dos dados nas categorias de evidenciação definidas com base na revisão de literatura.

Contribuições teóricas/práticas/sociais: Estabelece uma possibilidade metodológica de comparabilidade do nível de evidenciação das certificações ISO 14001, conforme problema constatado na pesquisa de Costa e Marion (2007) sobre as dificuldades de comparação das informações ambientais relevantes.

Originalidade/relevância: O presente artigo possibilita uma oportunidade de pesquisa das informações relativas à frequência de evidenciação da norma ISO 14001, bem como, das certificações logradas em organizações listadas na bolsa no modelo tradicional e nos distintos níveis de governança corporativa no período de (2016-2021), ensejando, assim, a oportunidade de identificar uma característica de evidenciação das informações ambientais, com base no modelo teórico de categorização definido.

Palavras-chave: Evidenciação. Normas ISO 14001. Teoria da Legitimidade. Governança Corporativa.

ABSTRACT

Purpose: Identify, describe and analyze the different ways of demonstrating ISO 14001 certification, in order to establish its relationship with the impression management process used by listed companies, listed in the traditional model and at the different levels of corporate governance of B3 S. A. – Brasil, Bolsa e Balcão (Brazil, Stock Exchange and Counter) in search for legitimacy.

Method/approach: To achieve the objective companies were chosen after comparing a list of those that disclose their information through B3, with another list, obtained from the website Centro de Qualidade, Segurança e Produtividade/QSP (Center for Quality, Security and Productivity/QSP - <http://www.qsp.org.br/>, retrieved on December 12, 2022) which provides an updated list of companies certified by the ISO 14001 standard in Brazil. Twenty-two (22) companies were located with business units in Brazil listed at the levels of corporate governance that have this certification. The data collected was analyzed based on the content analysis technique and the use of the categorization process, which allowed the establishment of four categories, which were grouped based on impression management strategies and research on motivation for the implementation of the Environmental Management System for evidence of ISO 14001 standards: innuendo, reactive, self-promotion and exemplification.

Main findings: The results obtained from the study of company reports made it possible to quantify the disclosure of the ISO 14001 standard by level of corporate governance, with emphasis on the 18% increase in the frequency of the level of disclosure, when comparing the three-year period (2016–2018), with the period (2019–2021), in addition to allowing the concentration of data in the disclosure categories defined based on the literature review.

Theoretical, practical/social contributions: Establishes a methodological possibility of comparability of the levels of disclosure of ISO 14001 certifications, according to the problem found in the research by Costa and Marion (2007) on the difficulties of comparing relevant environmental information.

Originality/relevance: This article provides an opportunity to research information regarding the frequency of disclosure of the ISO 14001 standard, as well as certifications granted in organizations listed on the stock exchange in the traditional model and at different levels of corporate governance in the period (2016-2021), thus providing the opportunity to identify the characteristic for the disclosure of environmental information, based on the defined theoretical categorization model.

Keywords: Disclosure. ISO 14001 Standards. Legitimacy Theory. Corporate Governance.

1 INTRODUÇÃO

A preocupação ambiental, não é recente. No passado, foi tratada como uma questão ideológica de grupos ecologistas que não aceitavam a sociedade de consumo moderna. Atualmente é de grande importância para as empresas, principalmente no que se refere às dimensões econômicas e mercadológicas das questões ambientais. Estas dimensões representam custos e/ou benefícios, limitações e/ou potencialidades, ameaças e/ou oportunidades para as empresas (Souza, 2002).

Este contexto motivou o debate, no qual estudiosos tem oferecido a sua visão sobre o envolvimento das empresas em assuntos que caberiam ao setor público (Orellano & Quiota, 2011). Friedman (1970) entende que a gestão social ou ambiental é incompatível com o principal objetivo da empresa, de maximizar o retorno financeiro aos acionistas. Isto porque investimentos em ações socioambientais gerariam custos adicionais e reduções de lucros.

Outra linha de discussão abriga defensores de que a agenda socioambiental pode ser benéfica às empresas. Porter e Kramer (2002) assevera que as empresas reconhecem que iniciativas que geram valor para a sociedade ou para o meio ambiente podem trazer-lhes vantagem competitiva no longo prazo, ainda que as razões exatas que as levam a tomarem essas iniciativas não sejam muito claras.

Hoffman (2000) ressalta que, desde o começo dos anos 1990, a realidade do “ambientalismo” tem se tornado mais complexa no ambiente dos negócios. O que antes era dirigido por pressões externas é agora direcionado por interesses econômicos, políticos, mercadológicos e sociais dentro das empresas.

No contexto de conciliação entre desenvolvimento econômico e respeito ao meio ambiente, a Câmara de Comércio Internacional elaborou, em 1990, a Carta Empresarial para o Desenvolvimento Sustentável (Barbieri, 2003). Um princípio desta Carta é o de divulgar informações apropriadas ao conselho de diretores, empregados, acionistas, autoridades e público em geral. Kramer e Tinoco (2004) defendem que, ao evidenciar as informações econômicas, sociais e ambientais, as empresas poderão informar aos *stakeholders* sobre o seu desempenho. Este meio de evidenciação conforme explica Assunção, Nascimento, Silva, Cabral e Santos (2020) tornou-se um fator diferencial para as empresas que resolvem divulgar tais dados.

A evidenciação, enquanto forma de legitimação da imagem socialmente responsável da organização, principalmente nas questões sociais e ambientais, possui relação íntima com a Teoria da Legitimidade, em especial a partir dos anos 1980. Deegan (2002, p. 10) é de opinião que “as políticas de evidenciação de empresas representam um meio importante sobre o qual a gestão pode influenciar percepções externas sobre a organização”.

As certificações têm se constituído em importante indicativo de legitimação pelas empresas, no contexto de seu processo de gestão. A certificação em conformidade com as

normas série ISO 14001 é um exemplo de requisito indispensável para as empresas que almejam atingir o mercado internacional (Magrini & Pombo, 2008).

Para que alcancem o objetivo de retratarem suas ações de gestão social e ambiental, o que lhes permitiria obter a legitimação junto à sociedade, as empresas podem usar o gerenciamento de impressões. Este processo as ajudará a dar o suporte necessário para que possam alcançar este *status* de legitimidade (Schlenker, 1980).

Assim, por meio dos relatórios divulgados pelas empresas na B3 S. A.- Brasil, Bolsa e Balcão do Estado de São Paulo (doravante B3) ou em seus *sites*, as empresas listadas nos diferentes níveis de governança corporativa podem evidenciar de vários modos as certificações ambientais, buscando agregar valor econômico e social, pois elas refletem um sistema de gestão integrado às ações de qualidade e responsabilidade. Esta necessidade de evidenciação permite formular a seguinte questão de pesquisa: Quais são as formas de evidenciação da certificação proveniente da norma ISO 14001 utilizadas pelas empresas listada na B3, nos diferentes níveis de governança corporativa? Dada importância de estudos sobre *disclosure* ambiental, como apontam Altoé, Panhoca e Espejo (2017) e Gubiani, Santos e Beuren (2012), este trabalho buscou identificar, descrever e analisar as várias formas de evidenciação da certificação proveniente da norma ISO 14001 e estabelecer a relação desta com o gerenciamento de impressões usado por empresas listadas no modelo tradicional e nos níveis de governança corporativa da B3, na busca pela legitimidade. O estudo se justifica pela relevância estratégica mencionada por Kramer e Tinoco (2004) e Assunção et al. (2020) sobre o aspecto que envolve a divulgação das informações ambientais aos usuários externos. Ashley et al. (2005) corroboram com esta relevância ao informarem em seus estudos que as empresas socialmente responsáveis são aquelas que estão atentas para lidar com as expectativas dos stakeholders atuais e futuros.

Justifica-se pela oportunidade em elaborar uma relação da divulgação das certificações ISO 14001, na qual foi constatado por Avila e Paiva (2006), que estudaram a percepção de uma melhora de imagem nas empresas brasileiras após a certificação ambiental, com o processo que envolve o gerenciamento de impressão que se relaciona a representação que as organizações querem passar para a sociedade, conforme explica (Deaux & Wrightsman, 1988).

A relevância do estudo refere-se ao fato de que contribui com uma visão diferente do foco de outros trabalhos, como os apresentados por Azevedo, Medeiros, Mól, e Melo (2019), Grecco, Milani, Segura, Garcia-Sanchez, e Rodriguez-Dominguez (2013), que buscam destacar em sua maioria nos determinantes da evidenciação voluntária de informações ambientais. Pretende-se contribuir com a constatação de Pereira, Luz e Carvalho (2015) ao explicarem que, quando comparado o nível de evidenciação de informações ambientais com as financeiras, este se encontra em uma fase inicial. Além disso, o presente artigo contribui para uma análise das informações relativas à frequência de evidenciação da norma ISO 14001, bem como, das certificações logradas em organizações listadas na bolsa no modelo tradicional e nos distintos níveis de governança corporativa no período de (2016-2021), ensejando, assim, a oportunidade de identificar aspectos de evidenciação da certificação ISO 14001, com base no modelo teórico de categorização definido.

2 PLATAFORMA TEÓRICA

A plataforma teórica estudada está sintetizada na Tabela 1.

Tabela 1
Plataforma Teórica

Componentes da revisão bibliográfica	Conexão com o problema de pesquisa
Conceitos: Teoria da Legitimidade e estratégias de legitimação	Ambientação: Demonstrar a importância de uma evidência positiva da imagem da empresa.
Conceitos: Gerenciamento de Impressões e suas estratégias	Escopo técnico: apresentar como as empresas podem construir ou modificar sua imagem perante a sociedade.
Conceitos: <i>Disclosure</i> Narrativo e o estado da arte da norma ISO 14000, com foco na ISO 14001.	Escopo técnico: apresentar temas conceituais sobre a evidência e normas ISO 14000.

2.1 TEORIA DA LEGITIMIDADE

Os pensamentos da Teoria da Legitimidade emanam da Teoria da Economia Política. Jevons (1996) aponta que a investigação da Teoria da Economia Política dirigirá o estudo da ciência econômica à forma verdadeira como esta se liga ao bem-estar social. Gray, Owens e Adams (1996, p. 47) definiram a Teoria da Economia Política como “o quadro social, político e econômico no qual a vida humana tem lugar”. Essa perspectiva caracterizada pela Teoria da Legitimidade define que nas sociedades, as questões econômicas não podem ser investigadas sem considerações sobre o quadro político, social e institucional (Deegan, 2002).

As Teorias da Legitimidade e da Economia Política são teorias de sistemas orientados. O pressuposto subjacente é que as entidades são influenciadas e influenciam a sociedade onde atuam (Deegan, 2002). Estas teorias percebem os relatórios contábeis como documentos sociais, políticos e econômicos. Para estas teorias, os relatórios contábeis são capazes de transmitir estes significados para conjuntos de destinatários (Deegan, 2002).

A ideia de legitimidade está ligada ao conceito de contrato social. Deegan (2002, p. 11) relata que a “ideia de legitimidade se relaciona diretamente ao conceito do contrato social”, uma construção teórica discutida por filósofos, entre eles, Jean-Jacques Rousseau (1981). Estes filósofos explicam que o contrato é a relação entre a vontade geral (a lei) e a vontade particular.

A sobrevivência de uma entidade está ameaçada se a sociedade percebe que esta violou seu contrato social. Isto se evidencia quando os consumidores reduzem ou eliminam a demanda por produtos ou negócios da organização, fornecedores eliminam a oferta de produtos e capital para o negócio ou quando o governo aumenta impostos, aplica multas ou promulga mais leis, para proibir ações que não estão de acordo com os anseios da comunidade (Deegan, 2002).

Os termos do contrato social, não são conhecidos com precisão e muitas empresas têm percepções diferentes desses termos (Deegan, 2002). Gray et al. (1996) sugerem que requisitos legais fornecem os termos explícitos do contrato, enquanto as expectativas da sociedade demonstram os termos implícitos.

Uma entidade pode não ser considerada legítima por vários motivos, entre eles, as mudanças de expectativas dos conceitos da sociedade (Deegan, 2002), característica explicada pelo caráter dinâmico da legitimidade (Lindblom, 1994). Alternativamente, uma entidade pode não ser considerada legítima por conta de situações particulares ocorridas no período, as quais afetaram a percepção de sua legitimidade (Patten, 1992).

À luz da Teoria da Legitimidade, os gestores têm o importante papel em perceber como a sociedade vê a organização. Caso as operações não estejam compatíveis com o contrato social, os gerentes terão que implantar estratégias corretivas, que precisarão ser divulgadas para ser efetivas na mudança de percepção da sociedade (Deegan, 2002).

Assim, é de esperar que estratégias de evidenciação possam reverter um quadro negativo da organização ou, pelo menos, amenizar uma situação percebida pelos *stakeholders* como prejudicial à imagem da empresa. Por isso, é importante e útil evidenciar uma imagem positiva, usando corretamente as estratégias de legitimação.

2.1.1 ESTRATÉGIAS DE LEGITIMAÇÃO

A legitimidade é o estado e o processo que a empresa se encontra (Lindblom, 1994). Quando o processo de legitimação está abaixo deste estado, as empresas devem iniciar esforços de busca de legitimidade empresarial, via ações sociais voluntárias e sua posterior evidenciação. Lindblom (1994) aponta quatro estratégias de legitimação organizacional que podem ser adotadas pelas empresas:

- a) Educar e informar o público sobre as mudanças em seu desempenho atual e atividades;
- b) Mudar a percepção do público em relação ao seu desempenho atual e atividades sem ter que mudar seu comportamento real;
- c) Manipular a percepção da atenção do público, desviando-a de um assunto que chama a atenção para outro assunto relacionado a ela, ou mesmo apontando as últimas ações sociais realizadas, ao invés de informar e educar o público;
- d) Mudar a expectativa externa sobre seu desempenho futuro.

Ao discutir estas quatro estratégias, Lindblom (1994) propõe que as empresas podem usa-lás, simultaneamente ou não, para divulgar informação voluntária ou compulsória sobre os aspectos ambientais de suas atividades. As estratégias organizacionais de Lindblom (1994) que predominam na evidenciação da questão social e ambiental nos relatórios administrativos foram estudadas por Gray et al. (1996) e outros estudiosos em empresas do Reino Unido. No Brasil, foram estudadas por Silva (2003).

As estratégias elucidadas definem meios de como as empresas poderão conduzir situações nas quais necessitem mudar o estado em que se encontram, alterando a sua imagem frente à sociedade. A construção da imagem com o objetivo de atingir a legitimidade pode ser realizada através do processo de gerenciamento de impressões.

2.2 GERENCIAMENTO DE IMPRESSÕES

Deaux e Wrightsman (1988, p. 81) definem o gerenciamento de impressões como o “processo pelo qual as pessoas se comportam de modos específicos, para criar uma imagem social desejada”. Mohamed, Gardner e Paolillo (1999) apontam que este processo moldará as percepções dos outros sobre alguém. O gerenciamento de impressões deve ser entendido não só como um processo criado para controlar impressões de indivíduos, mas como intenções para construir imagens positivas das empresas (Mendonça, Vieira, & Espírito Santo, 1999).

Brown (1994) observa que as empresas integram o ambiente social do qual são dependentes e precisam ter legitimidade para obterem vantagens e facilidades. Neste ambiente, os objetivos de legitimidade podem ser construídos pelo gerenciamento de impressões.

Cunha e Silva (2009) destacam que as demonstrações contábeis são uma forma de comunicação das empresas. Permitem enviar mensagens sobre a sua estrutura financeira que

serão usadas para futuras tomadas de decisões. O autor destaca que as narrativas contábeis podem se tornar alvo de gerenciamento das impressões, devido à falta de auditoria ou de maior atenção dos usuários. Assim, as empresas podem tentar, de forma deliberada ou não, controlar as impressões de terceiros em relação às suas narrativas contábeis.

Assim como no processo de legitimidade, as empresas podem se basear em estratégias de gerenciamento de impressões elaboradas e estudadas pelos pesquisadores. Uma razão é que as estratégias podem permitir que as pessoas nas empresas tomem decisões a respeito de como construir ou modificar a imagem perante a sociedade.

2.2.1 ESTRATÉGIAS DE GERENCIAMENTO DE IMPRESSÕES

Jones e Pittman (1982) apontam a possibilidade de adotar as seguintes estratégias de gerenciamento de impressões: insinuação, autopromoção, exemplificação, intimidação e suplicação. Esta taxonomia foi transportada por Mohamed et al. (1999) para o nível organizacional de análise. Mohamed et al. (1999) defendem que a autopromoção é o oposto a de insinuação, sendo que na primeira os autores buscam serem vistos como competentes em relação às suas aptidões, já na segunda buscam serem apreciados e mais atrativos. Na estratégia de intimidação o objetivo é ser temido, ao transmitir a identidade de pessoa que possa oferecer perigo. A exemplificação envolve gerenciar as impressões de integridade e valor moral e na suplicação o autor tira partido de sua própria fraqueza para intimidar os outros.

Em complemento às estratégias estudadas por Mohamed et al. (1999), Stanton e Stanton (2000) entendem que, dependendo da perspectiva adotada, o gerenciamento de impressões pode ser pró-ativo, quando se busca promover a imagem da empresa ou protecionista (também denominada reativa), quando usado para proteger a imagem da empresa frente a situações negativas. Significa que o gerenciamento de impressões pode ser direcionado a um público alvo específico, como acionistas, ou amplo, atendendo a vários usuários.

Os processos de legitimação e de gerenciamento de impressões são usados, principalmente, quando as empresas fazem o *disclosure* narrativo, momento na qual divulgam, por meio de vários relatórios suas informações para o mercado. É o que se discute a seguir.

2.3 DISCLOSURE NARRATIVO

Um objetivo da divulgação financeira é fornecer informações para a tomada de decisões (Hendriksen & Van Breda, 1999), o que exige a evidenciação apropriada dos dados pelas empresas. Iudícibus (2021, p. 110) ressalta que “o disclosure está ligado aos objetivos da Contabilidade, ao garantir informações diferenciadas para os diversos tipos de usuários”. Há várias formas de evidenciação contábil. Destacam-se as demonstrações financeiras, relatório da administração, notas explicativas, informações em quadros e demonstrativos auxiliares e relatórios dos auditores independentes (Iudícibus, 2021).

Os relatórios anuais das empresas abrangem as informações quantitativas, narrativas, gravuras e gráficos. Iudícibus (2021) explica que estes relatórios devem conter a maior quantidade de evidenciação. Tinoco (2010) comenta que não existe um consenso entre a evidenciação e sua extensão, levantando três questões referentes às demonstrações contábeis: (1) a quem deve ser revelada a informação? (2) Qual o propósito da informação? (3) Qual a extensão em que se deve revelar?

Ludícius (2021) destaca que o relatório da administração engloba informações de operações de caráter não financeiro, que indicam tendências futuras sobre a empresa; porém deve ser analisado com cautela, pois normalmente é enviesado pelo lado do otimismo. Essa seria a razão pela qual estudiosos usam o enfoque do gerenciamento de impressões para estudá-los, conforme constata Gouveia (2010), que buscou em seus trabalhos identificar as inferências que conduzam os leitores a conclusões com base nas estratégias organizacionais. Entretanto, embora possam apresentar este problema, não deixam de ser uma forma de evidenciação interessante por indicar indícios de política da empresa.

Informações sobre atitudes sociais e ambientais têm sido divulgadas pelas empresas, principalmente, em seus relatórios anuais, relatórios de sustentabilidade e nas páginas da Internet. Entretanto, Costa e Marion (2007) constataram a dificuldade de analisar e comparar essas informações divulgadas pelas empresas, devido à falta de uniformidade dos dados disponíveis nos Relatórios. Neste contexto, os aspectos relacionados aos riscos ambientais, sociais e de governança ganham maior relevância (Li, Gong, Zhang, & Koh, 2017), sejam estes impulsionados pela demanda de mercado (GSIA, 2021) ou por aspectos regulamentares como a resolução CVM nº 59 de dezembro de 2021, emitida pela Comissão de Valores Mobiliários Brasileira (CVM) que estabelece a obrigatoriedade de informações relacionadas ao ESG (Environmental, Social and Governance) nos formulários de referência das empresas com ações negociadas na B3, a partir de 2023. Além da necessidade de divulgação, cabe ressaltar, que o International Sustainability Standards Board (IFRS, 2023) emitiu as primeiras normas de sustentabilidade que deverão apresentar todos os riscos e oportunidades relacionados à sustentabilidade que poderiam afetar o caixa da empresa, assim, mediante tais informações os principais usuários podem tomar decisões compatíveis aos riscos e oportunidades das organizações.

2.4 NORMAS SÉRIE ISO 14000

A ISO (International Organization for Standardization) é uma organização internacional, fundada em 23 de fevereiro de 1947, sediada em Genebra, Suíça. Possui comitês técnicos responsáveis pela discussão, elaboração e publicação de normas internacionais. O comitê ISO/TC 207 cuida da elaboração de normas ambientais. O Brasil é representado na ISO pela Associação Brasileira de Normas Técnicas/ABNT (<http://www.abnt.org.br/>, recuperado em 20 de novembro de 2022), que possui um comitê de gestão ambiental, o ABNT/CB-38, semelhante ao ISO/TC 207 (Magrini & Pombo, 2008). Lemos (2004) relata a criação do ABNT/CB-38 em Abril de 1999, responsável por representar os interesses brasileiros na elaboração das normas de gestão ambiental, o qual deve ter a participação dos interessados. As empresas ou instituições brasileiras podem participar como cotistas, quando adquirem o direito de participar ativamente nas discussões internacionais sobre a elaboração das normas. As universidades, organizações não governamentais e as instituições não cotistas são convidadas e estimuladas a participar das discussões.

Seiffert (2007) relata que as normas da série ISO 14000 editadas pela Associação Brasileira de Normas Técnicas/ABNT (<http://www.abnt.org.br/>, recuperado em 20 de novembro, 2022), possuem dois enfoques básicos: organização e produto/processo. Estas são relacionadas ao Sistema de Gestão Ambiental das empresas, requisitos gerais de Auditoria, além de avaliações de ciclos de vidas de produtos e de desempenhos de diretrizes para avaliação do desempenho ambiental dos processos da organização.

Embora, as normas da série ISO 14000 sejam importantes para a implantação e certificação da ISO 14001, apenas esta possui requisitos indispensáveis e auditados para a

obtenção de uma certificação do SGA (Seiffert, 2007). No Brasil o organismo que cuida da creditação das empresas responsáveis por emitir os certificados ISO 14001 é o Inmetro (Magrini & Pombo, 2008). Segundo o Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia/INMETRO (<http://www.inmetro.gov.br/>, recuperado em 20 de dezembro, 2022), estão credenciadas 30 entidades aptas a promover a emissão de certificados para empresas ou empreendimentos, na forma da ISO 14001. A norma ISO 14001 é imprescindível para a obtenção da certificação ambiental. Assim, será o foco no estudo da evidência voluntária ou compulsória das normas ISO 14000 pelas empresas listadas na bolsa, nos diferentes níveis de governança corporativa.

2.4.1 FATORES QUE MOTIVAM A IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA DE GESTÃO AMBIENTAL (SGA) CERTIFICADO PELA NORMA ISO 14001

A preocupação com o crescimento sustentável deu origem a várias normas que definiram padrões de poluição de água, ar, resíduos tóxicos, dentre outros. Esta padronização gerou impactos nas empresas, instadas a criar novas políticas de controles internos para assegurar a observância das normas ambientais (Trevizan, 2002). Muitas vezes estas normas internas são criadas pelas empresas. Assim, podem não ser suficientes para isentá-las de problemas ambientais. Isto levou à necessidade de isenção na criação e implantação de tais normas. Passou-se então a exigir uma avaliação independente, para atestar os padrões ambientais usados pelas empresas (Trevizan, 2002).

A certificação independente pode ser oferecida por empresas acreditadas pelo Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia/INMETRO (<http://www.inmetro.gov.br/>, recuperado em 20 de dezembro, 2022) e aptas a promover esta certificação. Segundo a Associação Brasileira de Normas Técnicas/ABNT (<http://www.abnt.org.br/>, recuperado em 20 de novembro, 2022) “As Normas Internacionais de Gestão Ambiental têm o objetivo essencial de prover às empresas os elementos de um sistema de gestão ambiental eficaz, passível de integração com outros requisitos de gestão”. Isto as auxiliará a alcançar seus objetivos ambientais e econômicos.

Trevizan (2002) ressalta que estas normas compartilham princípios comuns com as normas de qualidade NBR ISO 9000. Entretanto possuem propósitos diferentes, apontados pela ABNT, enquanto os sistemas de gestão de qualidade tratam das demandas de clientes, os sistemas de gestão ambiental atendem demandas de muitas partes interessadas, além das demandas crescentes necessidades da sociedade sobre proteção ambiental.

A norma ISO 14001 objetiva detalhar os requisitos relativos ao sistema de gestão ambiental, permitindo que as empresas elaborem e efetivem uma política que considere os requisitos legais e outros por ela definidos que afetem os aspectos ambientais. Além disso, para que seja possível definir critérios e exigências semelhantes, a Associação Brasileira de Normas Técnicas/ABNT (<http://www.abnt.org.br/>, recuperado em 20 de julho, 2024) padronizou os procedimentos de gestão ambiental em âmbito nacional, sendo a norma aplicada a empresas de todos os portes e tipos, adequando o equilíbrio da proteção ambiental e prevenção de poluição com as necessidades socioeconômicas dos negócios. A norma ISO 14001 traz o conceito de melhoria contínua, que estimula a melhoria do sistema de gestão ambiental, mesmo após a sua implantação (Valle, 1995).

Valle (1995) relata que o objetivo da série ISO 14000 é criar um Sistema de Gestão Ambiental que auxilie as empresas a cumprirem suas responsabilidades em relação ao meio ambiente. Para Moreira (2001), um benefício apontado para as empresas adotarem o sistema de gestão ambiental é a possibilidade de demonstrar consciência ambiental ao mercado

nacional e internacional. Desta forma, as empresas podem aumentar a sua competitividade, além da boa reputação junto aos órgãos públicos e a comunidade.

Magrini e Pombo (2008) corroboram com a idéia ao explicarem que a adequação a um sistema de gestão ambiental aos processos e produtos das empresas permite que elas obtenham vantagens competitivas no mercado doméstico, além de ser imprescindível para aquelas que buscam atingir o mercado internacional.

Valle (1995) enfatiza a ideia de que a empresa tem ligações diretas com o meio externo e que sua imagem e credibilidade frente à sociedade e aos órgãos ambientais são fatores fundamentais para assegurar a sua competitividade e sobrevivência.

Pesquisa de Magrini e Pombo (2008) fortalece a postura proativa das empresas brasileiras na busca pela obtenção da certificação ISO14001, em consonância com o mercado internacional e com o desenvolvimento sustentável, ao identificar que o Brasil ocupa uma excelente posição no *ranking* mundial em número de certificados emitidos no mundo. Além de possuir, naquele ano, a marca de 2300 certificações.

Gavronski, Ferrer e Paiva (2008) avaliaram 63 empresas brasileiras nos ramos químico, mecânico e eletrônico, buscando analisar as motivações e benefícios em se obter a certificação ambiental. Os autores identificam quatro fontes de motivação: reativas (reação a uma motivação externa), internas (influência das variáveis internas), pró-ativas (evitar problemas potenciais com *stakeholders* externos) e legais (ajudar a cumprir com as regulamentações ambientais correntes e futuras).

Outro fator importante apontado pelos autores foi a caracterização do tipo de benefício para as empresas. O trabalho apontou benefícios financeiros (maior eficiência dos recursos), de produtividade (melhoria nas perspectivas das operações), relativos à sociedade (relações com os *stakeholders* externos) e de *marketing* (relações com a sociedade).

Diante dos benefícios apontados nestas pesquisas, em conjunto com a importância das empresas, que revelaram credibilidade nos processos de gestão ambiental, por meio da obtenção e manutenção da certificação, buscou-se analisar como as empresas listadas nos níveis de governança corporativa da B3 evidenciam suas certificações ISO 14001 para a sociedade, em suas demonstrações contábeis e outras fontes de informação.

3 METODOLOGIA

A pesquisa é descritiva e de caráter qualitativo. Foram usados procedimentos de pesquisa bibliográfica na revisão da literatura e documental para a coleta dos dados (Severino, 2013). Aplicou-se a técnica de análise de conteúdo (Bardin, 2016) nos relatórios de sustentabilidade, anuais e administrativos e nos sites das empresas listadas na bolsa nos diferentes níveis de governança corporativa e no segmento Tradicional nos períodos (2016-2021).

O enquadramento nos níveis Novo Mercado, Nível 1, Nível 2 e no segmento Tradicional, requer que as empresas atendam regras que vão além das obrigações definidas pela Lei das Sociedades por Ações. Espera-se, com este enquadramento, melhorar a qualidade das informações, ampliar os direitos dos societários, reduzir as incertezas e riscos e mitigar a assimetria de informações entre controladores, gestores das companhias e os participantes de mercado. Pretende-se com esta constituição elevar a disposição dos investidores na aquisição de ações (B3, 2022). Foram identificadas empresas detentoras de certificação ISO 14001 nos três níveis de governança corporativa e no segmento Tradicional.

A seleção das empresas ocorreu após a comparação de uma listagem de empresas que divulgam suas informações pela B3 com outra lista, obtida no site do Centro de Qualidade,

Segurança e Produtividade/QSP (<http://www.qsp.org.br/>, recuperado em 12 de dezembro, 2023 que informa a relação atualizada das empresas certificadas pela norma ISO 14001 no Brasil. Foram localizadas 22 empresas com unidades de negócio no Brasil detentoras desta certificação, classificadas nos níveis de governança corporativa.

Os dados obtidos nos relatórios e nos sites das empresas foram analisados com o uso da análise de conteúdo, que conforme Ferreira (2003, p. 2), com base na abordagem de Bardin, relaciona as possibilidades de uso desta análise:

A análise de conteúdo é usada quando se quer ir além dos significados, da leitura simples do real. Aplica-se a tudo que é dito em entrevistas ou depoimentos ou escrito em jornais, livros, textos ou panfletos, como também a imagem de filmes, desenhos, pinturas, cartazes, televisão e toda comunicação não verbal: gestos, posturas, comportamentos e outras expressões culturais.

Realizou-se o processo de categorização, uma operação de classificação de elementos constitutivos de um conjunto, inicialmente por diferenciação e, na sequência, por reagrupamento, segundo o gênero da informação obtida (também conhecida por analogia), com critérios previamente definidos (Bardin, 2016).

Com base nas estratégias de gerenciamento de impressões, que segundo Brown (1994) configura-se como um meio de atingir a legitimidade e nas pesquisas de motivação da implantação do SGA que afirmam tais estratégias, foram reagrupadas quatro categorias para análise das formas de evidenciação das certificações das normas ISO 14001. As quatro categorias definidas estão descritas na tabela 2.

Tabela 2
Categorias definidas de evidenciação das normas ISO 14001

Categorias agrupadas com base nas estratégias de gerenciamento de impressão e nas pesquisas de motivação da implantação do SGA.		
Nº	Denominação	Significado
1	Insinuação	Mohamed et al. (1999) defendem que na estratégia de insinuação, seus autores, buscam uma forma de serem mais apreciados e atrativos para o ambiente externo. Segundo Magrini e Pombo (2008) uma das maneiras das empresas obterem vantagens competitivas no mercado doméstico, bem como, no mercado internacional e a adequação das normas ISO 14001 a um sistema de gestão ambiental.
2	Reativa	Stanton e Stanton (2000) entendem que, dependendo da perspectiva adotada, o gerenciamento de impressões pode ser protecionista (também denominado reativo), quando usado para proteger a imagem da empresa frente a situações negativas, situação constatada no trabalho de Gavronski et al. (2008) que identificaram em pesquisa junto a 63 empresas brasileiras a motivação reativa para adoção da certificação ambiental, como uma resposta a pressão externa.
3	Autopromoção	Comportamentos que apresentam a organização como competente. Mohamed et al. (1999)
4	Exemplificação	Mohamed et al. (1999) explicam que a estratégia da exemplificação envolve gerenciar as impressões de integridade e valor moral.

Conhecidas as categorias e com base em suas características, houve a leitura minuciosa dos sites e dos relatórios divulgados pelas vinte e duas empresas destacadas na Tabela 3. Buscou-se identificar elementos nas mensagens, efetuar escolhas, realizar recortes e classificá-los como expressões de significado comum ou similar, comparativamente às necessidades de evidenciação da certificação da norma ISO 14001. Além disso, foi realizado um estudo para identificar a frequência de divulgação das menções à certificação ISO 14001 nos relatórios de sustentabilidade, da administração e anuais das empresas estudadas. Na

Tabela 4 foram contabilizadas estas frequências com base na citação da certificação nos respectivos relatórios.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

As empresas escolhidas, os níveis de governança nos quais se enquadram e seus setores de atuação, estão na Tabela 4, para o qual se usou em sua confecção o critério partindo do nível mais rigoroso ao menos, além dos setores de atuação. O setor elétrico possui o maior número de empresas da seleção, seguido dos setores relacionados à construção civil, papel e celulose, indústria de autopeças e petroquímica que possuem dois representantes cada.

A Tabela 3 demonstra a quantidade de empresas listadas nos níveis de governança corporativa, organizadas do nível mais exigente ao menos, além do segmento Tradicional, que evidenciam informações relativas à certificação da norma ISO 14001.

Tabela 3
Quantidade de *disclosure* da norma ISO 14001.

Nível de Governança Corporativa	Quantidade
Novo Mercado	10
Nível 2	03
Nível 1	06
Tradicional	03
Total	22

O segmento do novo mercado de governança corporativa possui a maior quantidade do total de empresas, 45% do total. O nível 1 apresenta a segunda maior quantidade de empresas que evidenciam a norma ISO 14001, com 27%. O nível 2 e o segmento Tradicional possui a menor representatividade, ambos com 14%.

A tabela 4 indica em quais relatórios, além do *site* das empresas, foram divulgadas informações sobre a certificação com base na norma ISO 14001, e sua frequência de divulgação no período (2016-2021).

A certificação da norma ISO 14001 foi divulgada nos sites de várias empresas, com exceção dos *sites* de Cia. Energética de Pernambuco, CPFL, CSN, Positivo, Usiminas e Bardella, o que representa 72% de divulgação nos sites das empresas, seguido pelo relatório de sustentabilidade com 149 vezes, representando 43% e pelo relatório anual com 128 vezes, representando 37%. Por último, com 72 vezes, aparece o relatório da administração, representando 19% do total.



Tabela 4
Análise da Frequência da Divulgação da certificação ISO 14001 por relatório nos diferentes Níveis de Governança Corporativa

Nível	Empresa / Setor	Site	Relatório (1)						Relatório (2)						Relatório (3)					
			Frequência						Frequência						Frequência					
			2016	2017	2018	2019	2020	2021	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Novo Mercado	Sabesp – Saneamento	X	6	4	7	6	7	8							1	1	1	3	3	4
	Embraer – Aeronáutica	X							1	4	1	1	1	2						
	Grupo Fleury – Medicina	X	2	1	1	2	2	3							1	1	1	1	1	2
	Mahle – Transporte	X			1												2	1	1	2
	CPFL – Energia Elétrica								1	1	5	1	3	2						
	Neoenergia				2	3	3	5												
	Light - Energia Elétrica	X									1	1	1	2			2	1	1	3
	Ecorodovias – Constr. e Transporte	X	8	5	9	3	3	1			2	2	2	2						
	Positivo – Informática											4		2						
	Santos Brasil – Construção	X	1	1	2	1	3	1												
	Qtde de vezes mencionadas		17	11	22	15	18	18	2	5	9	9	7	10	2	2	6	6	6	11
	%		16%	11%	22%	15%	18%	18%	5%	12%	21%	21%	17%	24%	6%	6%	18%	18%	18%	34%
	Sub-total Novo Mercado		101						42						33					
Nível 2	Petrobrás - Ind. Petroquímica	X			1	1	1													
	Cia. San do PR – Saneamento	X			1	3	2	5									2	2	2	
	Klabin - Papel e Celulose	X	2	2			1	2												
	Sub-total por ano	Qtde de vezes mencionadas	2	2	2	4	4	7									2	2	2	
	%		10%	10%	10%	19%	19%	32%							0%	0%	33%	33%	33%	0%
	Sub-total Nível 2		21												6					
Nív el 1	Braskem – Petroquímica	X																		

Nível	Empresa / Setor	Site	Relatório (1)					Relatório (2)					Relatório (3)							
			Frequência					Frequência					Frequência							
			2016	2017	2018	2019	2020	2021	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2016	2017	2018	2019	2020	2021
	Cia. Energética de MG	X						6	6	10	14	16	13							
	ISA CTEEP - Energia Elétrica	X						1	1	1	1	1	1							
	Eucatex - Papel e Celulose	X												1	1	1	1	1	1	
	FRAS – LE – Autopeças	X	2	2	8	5	4	6						2	2	2	2	2	3	
	Usiminas – Siderúrgica									2		1								
	Sub-total por ano	Qtde de vezes mencionadas	2	2	8	5	4	6	7	7	13	15	18	14	3	3	3	3	3	4
		%	7%	7%	30%	19%	15%	22%	9%	9%	18%	20%	24%	20%	16%	16%	16%	16%	16%	20%
	Sub-total Nível 1				27					74						19				
Tradicional	Bardella- Eq. Industriais													1	1	1	1	1	1	
	Cia. Sider. Nac. – Siderúrgica							1	1	2	2	2	4	1	1	1	1	2	2	
	Dohler – Têxtil	X																		
	Subtotal por ano	Qtde de vezes mencionadas						1	1	2	2	2	4	2	2	2	2	3	3	
		%						8%	8%	17%	17%	17%	33%	14%	14%	14%	14%	22%	22%	
	Subtotal Tradicional									12						14				
	Total por ano	Qtde de vezes mencionadas	21	15	32	24	26	31	10	13	24	26	27	28	7	7	13	13	14	18
		%	14%	10%	21%	16%	17%	22%	8%	10%	19%	20%	21%	22%	10%	10%	18%	18%	19%	25%
	Total geral				149					128						72				

Na análise das frequências de divulgação por relatórios no Novo Mercado, em relação ao relatório de sustentabilidade, houve um aumento inexpressivo quando comparados os triênios, já em relação à frequência do relatório anual e da administração houve um aumento expressivo no triênio de (2019-2021) em comparação ao triênio de (2016-2018), representando um aumento de 24% na divulgação da norma ISO 14001 no relatório anual e um aumento de 40% na divulgação no relatório da administração. No Nível 2 houve divulgação no relatório de sustentabilidade e da administração apenas, sendo que a variação significativa é percebida no relatório de sustentabilidade que evidencia um aumento de 42% quando comparados os triênios.

O Nível 1 em relação ao relatório de sustentabilidade e de administração houve um aumento inexpressivo de divulgação quando comparados os triênios, já em relação à frequência do relatório anual houve um aumento expressivo no triênio de (2019-2021) em comparação ao triênio de (2016-2018), representando um aumento de 28% na divulgação da norma ISO 14001. O segmento Tradicional apresenta divulgação no relatório anual e de administração apenas, sendo que a variação significativa é percebida no relatório anual que evidencia um aumento de 34% quando comparados os triênios.

Quanto à frequência de divulgação, quando comparado os períodos de (2016-2018), com (2019-2021) houve um aumento de 18% (59% - 41%) na frequência de divulgação da norma ISO 14001, conforme a Tabela 5:

Tabela 5
Análise da Frequência de Evidenciação do período de 2016 até 2021

	Sustentabilidade	Anual	Administração	Total	Varição
Período (2016 – 2018)	68	47	27	142	41%
Período (2019 – 2021)	81	81	45	207	59%
Total	149	128	72	349	100%

Este aumento de frequência expõe um interesse das organizações em divulgarem uma gestão ambiental normatizada pela ISO 14001. Esta análise à luz da Teoria da Legitimidade expõe, conforme Lindblom (1994), que as organizações podem estar utilizando a estratégia de legitimação com o intuito de mudar a percepção do público em relação ao seu desempenho ambiental, entretanto, o próprio ator explica que as organizações podem estar ocultando o seu real comportamento. Este fato vai ao encontro do que Iudícibus (2021) comenta sobre as divulgações de informações sociais e ambientais, que por não apresentarem informações de operações de caráter financeiro, acabam indicando tendências futuras e enviesadas pelo lado do otimismo. Neste aspecto, vale ressaltar que as normas de sustentabilidade emitidas pelo International Sustainability Standards Board (IFRS, 2023) vão proporcionar uma melhora nas informações, pois divulgarão os riscos e oportunidades que afetam o caixa das empresas.

Por outro lado, o aumento no triênio de (2019-2021), demonstra que as empresas estão mais empenhadas em divulgar seus investimentos relacionados à gestão ambiental, principalmente, decorrente aos diversos movimentos que as influenciaram, como por exemplo, os Objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS) emitidos pela Organização das Nações Unidas (ONU) em 2015 (GSIA, 2015). Sendo que no Brasil estes objetivos foram incorporados na metodologia de seleção das empresas de capital aberto, quando se analisam o rankindg de desempenho sustentável (B3, 2023).

Novamente, a luz da Teoria da Legitimidade, a divulgação de ações sustentáveis proporciona uma construção da imagem, entretanto, a simples divulgação não é suficiente,

sendo necessário, um investimento maior nesta construção através do modelo de gerenciamento de impressões.

A seguir, são apresentadas as categorias criadas com base nas estratégias de gerenciamento de impressão. Com base nestas categorias, foram realizadas as transcrições que citam divulgações da norma ISO 14001 localizadas nos relatórios das empresas componentes da amostra.

A primeira categoria refere-se à insinuação, que conforme constatado por Mohamed et al. (1999) é uma estratégia na qual as empresas buscam ser apreciadas e atrativas e, para tanto, divulgam as certificações ISO 14001 como forma de atingir este objetivo e de se destacar nos mercados doméstico e internacional (Magrini & Pombo, 2008), como demonstrado a partir das seguintes divulgações na tabela a seguir.

Tabela 6
Categoria Insinuação

Empresa	Evidenciação
Grupo Fleury	Assim como a norma ISO 9001 consolida uma excelência que sempre foi reconhecida pela opinião pública e pela comunidade médica, a ISO 14001, por sua vez, inaugura uma referência bastante contemporânea para o Fleury no mercado. A empresa de saúde que melhor cuida dos exames de seus clientes, desde 1926, só poderia dedicar à natureza semelhante cuidado (Site da empresa).
Positivo	Para completar, nosso Sistema de Gestão Ambiental é certificado conforme a Norma ISO 14001, desde o ano de 2000, reafirmando nosso compromisso com a preservação do meio ambiente e com a qualidade de vida da comunidade (Site da empresa).
Cia. Pta. de Força e Luz	Na visão da empresa as certificações são uma forma de atestar, com transparência a alta qualidade dos serviços prestados (Relatório Anual, 2018).
Cia. Siderúrgica Nacional	A CSN mantém diversos instrumentos de Gestão Socioambiental e de Sustentabilidade visando atuar de forma propositiva e atender aos diversos stakeholders envolvidos nas comunidades e negócios em que atua. Trabalhamos constantemente para transformar recursos naturais em prosperidade e desenvolvimento sustentável. Para isso, a Companhia acompanha e garante o bom funcionamento de seu Sistema de Gestão Ambiental (SGA) implantado conforme os requisitos da norma internacional ISO 14001:
Cia.Santanense	Esta busca contínua de adequação e melhoria para entrega de produtos conforme com a sustentabilidade social e ambiental, resultaram nas certificações ISO 9001:2015, ISO 14001:2015, STANDARD 100 by OEKO-TEX®, além do uso do algodão sustentável BCI. (Site da Empresa).

Estas divulgações revelam formas de insinuar e relacionar o fato das empresas terem a certificação ISO 14001 com a qualidade e confiança em sua política ambiental, controles ambientais, produtos e serviços. As divulgações confirmam a ideia de Valle (1995) de que as empresas têm ligação direta com o meio externo e, que sua imagem e credibilidade junto à sociedade e aos órgãos ambientais são essenciais para assegurar competitividade e sobrevivência. O autor ressalta que a norma estimula a evolução do sistema de gestão ambiental, sugerindo que estas empresas buscam mostrar à sociedade um trabalho além da certificação ambiental.

A segunda categoria é a reativa, que segundo Stanton e Stanton (2000) é usada para proteger a imagem da empresa frente a situações negativas; estratégia usada pela Cia. Saneamento do Paraná que a partir da divulgação pela mídia de notícia sobre suposta poluição do Rio Iguaçu, que a responsabilizou e atacou diretamente sua imagem, a empresa se

defendeu publicando nota contestando a sua responsabilidade, e utilizou a certificação ambiental ISO 14001 adquirida em 1999, como uma forma de proteção e negação da sua responsabilidade sobre o fato ocorrido. Neste caso, a luz da teoria da legitimidade, é nítido que a empresa se utilizou de uma das estratégias de legitimação apontadas por Lindblom (1994), ao tentar manipular a atenção do público desviando sua atenção do problema da poluição do Rio Iguaçu para o fato de que a empresa se preocupa com a gestão ambiental, ao invés de informar o que de fato aconteceu.

A terceira categoria refere-se à autopromoção, que segundo Mohamed et al. (1999) os autores desta estratégia buscam serem vistos como competentes, conforme demonstrado a partir das seguintes divulgações na tabela a seguir:

Tabela 7
Categoria Autopromoção

Empresa	Evidenciação
Embraer	A Embraer foi a primeira fabricante de aeronaves no mundo a receber a certificação ISO 14001. (Site da Empresa).
FRAS-LE	Primeira empresa fabricante de materiais de fricção da América do Sul a obter a certificação ISO 14001 (Relatório de Sustentabilidade, 2020).
CPFL	A certificação ISO 14001 comprova nosso atendimento às obrigações e condicionantes impostas pelas diversas licenças ambientais, o respeito no relacionamento com os stakeholders locais, a atenção às oportunidades de ganhos operacionais e melhoria contínua, bem como o gerenciamento preventivo dos diferentes riscos associados. (Site da Empresa).
Usiminas	A empresa conta com um moderno Sistema de Gestão Ambiental - implementado desde 1996 quando se tornou a primeira siderúrgica no Brasil e segunda no mundo a obter a certificação pela Norma ISO 14001. (Relatório de Sustentabilidade, 2019).

Infere-se que estas divulgações objetivam evidenciar o destaque e a competência destas empresas em serem as primeiras nos seus setores a lograrem a certificação ISO 14001.

A quarta categoria refere-se à estratégia da exemplificação. Mohamed et al. (1999) explicam que esta estratégia envolve gerenciar as impressões de integridade e valor moral das organizações, que segundo Moreira (2001) permite que as organizações demonstrem consciência ambiental, como demonstrado a partir das seguintes divulgações na tabela a seguir.

Infere-se que estas empresas aparentemente evidenciam uma evidenciação além do fato de possuírem a certificação ISO 14001, como forma de demonstrarem uma verdadeira imagem de integridade moral e ambiental.

Tabela 8
Categoria Exemplificação

Empresa	Evidenciação
Eucatex	Com a ISO 14001, a Eucatex passou a ter um compromisso ainda maior com a conservação da biodiversidade. O primeiro passo foi determinar a Política Ambiental da Companhia. O segundo é um processo contínuo de investimentos em ações para minimizar os impactos ambientais, otimizar a utilização de fertilizantes químicos, reduzir a utilização de agrotóxicos, recompor a vegetação dos fragmentos florestais, promover a conscientização ambiental nas unidades vizinhas e estabelecer indicadores e verificadores de conservação de biodiversidade. (Site da empresa).
Sanepar	Em 1999, a Companhia foi a primeira das Américas a conquistar certificação externa baseada na NBR ISO 14001 para o sistema de Foz do Iguaçu, englobando os processos “do rio ao rio”. Em 2012, também obteve essa certificação externa para o Aterro Sanitário de Cianorte. Para manter essas certificações, a Sanepar tem definidos controles operacionais, objetivos, metas e planos de ação para reduzir os impactos ambientais decorrentes de suas atividades. (Relatório de Sustentabilidade, 2017).
Cia. Energética de MG	A empresa indica que mesmo as áreas que não apresentam a certificação ISO 14001, têm como obrigação atender aos requisitos mínimos de adequação ambiental. Entretanto, estas áreas estão passando por uma adequação de todo o seu sistema de Gestão Ambiental. (Relatório Anual de Sustentabilidade, 2019).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

Os resultados alcançados com a análise da evidenciação da certificação da norma ISO 14001 nos relatórios das empresas listadas na bolsa no modelo tradicional e nos distintos níveis de governança corporativa revelaram transcrições que se relacionam com as categorias elaboradas com base nas estratégias de gerenciamento de impressão. As categorias identificadas na amostra são: insinuação, reativa, autopromoção e exemplificação.

No caso da categoria insinuação foram extraídas seis (6) transcrições que remetem a estratégia da empresa em demonstrar competência em seus processos, conforme demonstrado na Tabela 6. Em relação a categoria reativa foi detectado um caso que evidencia a utilização da certificação ISO 14001 como uma forma de defesa frente ameaças externas de situações que possam macular a imagem da empresa, neste caso, também fica evidente a utilização da estratégia de legitimação que procura desviar o foco do fato noticiado para noticiar eventos positivos da organização. A categoria autopromoção que procura valorizar a empresa mediante a aquisição da certificação ISO 14001 foi identificada em seis (6) relatórios da amostra, conforme a Tabela 7, e por último, mas não menos importante, a categoria exemplificação que busca enriquecer a integridade e os valores da empresa com o meio ambiente que foi identificada em três (3) relatórios, conforme a tabela 8.

Outra característica estudada foi a frequência de divulgação das certificações com base na norma ISO 14001, sendo identificado um crescimento de 18%, quando comparado os triênios de (2016–2018), com o período de (2019-2021). Este aumento foi analisado com base no contexto do período que envolve o triênio (2019-2021), pois movimentos como as ODS que representam os Objetivos do Desenvolvimento Sustentável passaram a ser incorporados nas metodologias de seleção das empresas de capital aberto que integram a carteira do Índice de Sustentabilidade Empresarial pela B3, da qual as empresas da amostra fazem parte. Neste contexto, fica evidente uma maior preocupação com a imagem das empresas na sociedade e a busca por legitimar suas ações sociais e ambientais, principalmente com a utilização de estratégias de divulgação (Lindblom, 1994), que buscam, em resumo, educar, informar e alterar a percepção do público sobre o desempenho das organizações, no entanto, como explica o próprio autor nem sempre esta divulgação reflete a realidade das organizações,

podendo, muitas vezes, ser apenas uma forma de manipulação da percepção do público em geral.

As conclusões permitem afirmar que a questão e os objetivos da pesquisa foram alcançados, pois foi possível desenvolver um estudo metodológico que analisou a variação de evidenciação da certificação da norma ISO 14001 pelas empresas listadas na B3, nos triênios de (2016–2018) e (2019–2021), com base nas estratégias do gerenciamento de impressões, na busca da legitimidade imposta pela sociedade. Recomenda-se o aprofundamento do estudo das várias formas de gestão ambiental, principalmente com pesquisas voltadas para a evolução das práticas de controles internos, compliance e gestão de riscos ambientais por parte das empresas que possuem certificação, devido ao caráter de melhoria contínua intrínseca na norma destacado por Valle (1995). Além disso, outros aspectos de evidenciação podem ser analisados, com base no modelo proposto.

REFERÊNCIAS

- Altoé, S. M. L., Panhoca, L., & Espejo, M. M. S. B. (2017). Índice de disclosure ambiental (IDA): Análise da aplicação de indicador desenvolvido a partir da ótica de especialistas no Brasil. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 16(48), 52-68. Recuperado de <https://doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v16n48.2402>.
- Avila, G. J., & Paiva, E. P. (2006). Processos operacionais e resultados de empresas brasileiras após a certificação ISO 14001. *Revista Gestão e Produção*, 13(3), 475-487. DOI: <https://doi.org/10.1590/S0104-530X2006000300010>.
- Associação Brasileira de Normas Técnicas (2005). NBR ISO 9000: Sistemas de gestão da qualidade: Fundamentos e vocabulário. Rio de Janeiro. Recuperado de <https://qualidadeuniso.wordpress.com/wp-content/uploads/2012/09/nbr-iso-9000-2005.pdf>.
- Associação Brasileira de Normas Técnicas (2015). NBR ISO 14001: Sistemas de gestão ambiental: Requisitos com orientações para uso. Rio de Janeiro. Recuperado de <https://www.ipen.br/biblioteca/slr/cel/N3127.pdf>.
- Assunção, H. B., Nascimento, I. C. S. do, Silva, M. N. M. da, Cabral, A. C. A., & Santos, S. M. (2020). Evidenciação de custos e investimentos ambientais em empresas do setor de siderurgia e metalurgia listadas na B3. *Contexto*, 20(45), 77-88. Recuperado de <https://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/99437>.
- Ashley, P. A. et al. (Coord.). *Ética e responsabilidade social nos negócios*. São Paulo: Saraiva, 2005.
- Azevedo, Y. G. P., Medeiros, V. C., Mól, A. L. R., & Melo, C. L. L. (2019). Evidenciação voluntária de informações ambientais: Uma análise dos fatores determinantes nas empresas listadas na BM&FBOVESPA. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 14(1). DOI: https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v0i0.13541.
- Barbieri, J. C. (2003). *Desenvolvimento e meio ambiente: As estratégias de mudanças da agenda 21* (6a ed.). Petrópolis, R. J.: Vozes.

- Bardin, L. (2016). *Análise de conteúdo* (3a ed.). Lisboa: Edições 70.
- B3 S. A. (2022). Brasil, Bolsa e Balcão: Bolsa de Mercadorias e Futuros/Bolsa do estado de São Paulo. Recuperado de https://www.b3.com.br/pt_br/para-voce
- Brown, A. D. (1994). Politics, symbolic action and myth making in pursuit of legitimacy. *Organization Studies*, 15(6), 861-878. DOI: <https://doi.org/10.1177/017084069401500605>.
- Companhia Energética de Minas Gerais – CEMIG (2024). Relatório Anual de Sustentabilidade, 2019. Recuperado de <https://www.cemig.com.br/programa-sustentabilidade/relatorios-de-sustentabilidade-da-cemig/>
- Companhia Siderurgica Nacional (2024). Relatório Anual, 2018. Recuperado de <https://ri.csn.com.br/sustentabilidade/>
- Costa, R. S. D., & Marion, J. C. (2007). A uniformidade na evidenciação das informações ambientais. *Revista Contabilidade & Finanças*, 18, 20-33. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1519-70772007000100003>.
- Cunha, R. K. C. & Silva, C. A. T. (2009). Análise da facilidade da leitura das demonstrações contábeis das empresas brasileiras: Uma investigação do gerenciamento de impressões nas narrativas contábeis. In *Anais do Congresso USP Controladoria E Contabilidade*, 9, São Paulo. Recuperado de <https://congressosp.fipecafi.org/anais/artigos92009/132.pdf>.
- Deaux, K., & Wrightsman, L. S. (1988). *Social psychology* (5th ed.). USA: Brooks/Cole.
- Deegan, C. (2002). Introduction: The legitimising effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 15(3), 282-311. Recuperado de <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/09513570210435852/full/pdf?title=introduction-the-legitimising-effect-of-social-and-environmental-disclosures-a-theoretical-foundation>.
- Embraer (2024). Relatório Anual de Sustentabilidade, 2020. Recuperado de <https://ri.embraer.com.br/informacoes-financeiras/central-de-resultados/>
- Friedman, M. (1970, September 13). The social responsibility of business is to increase its profits. *The New York Times Magazine*. Recuperado de <https://www.nytimes.com/1970/09/13/archives/a-friedman-doctrine-the-social-responsibility-of-business-is-to.html>.
- Ferreira, B. W. (2003). Análise de conteúdo. *Revista Aletheia*, (11), 13-20.
- Gavronski, I., Ferrer, G., & Paiva, E. L. (2008). ISO 14001. Certification in Brazil: motivations and benefits. *Journal of Cleaner Production*, 16(1), 87-94. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2006.11.002>.



- Global Sustainable Investment Alliance (GSIA) Review 2022. Recuperado de <https://www.gsi-alliance.org/members-resources/gsir2022>.
- Gouveia, F. H. C. (2010). *Uma incursão pela abordagem da pesquisa em contabilidade no Brasil fundamentada em teorias Semióticas e de Comunicação* (Dissertação de Mestrado). Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, SP, Brasil. DOI: <https://doi.org/10.11606/D.12.2010.tde-30112010-161305>.
- Gray, R., Owen, D., & Adams, C. (1996). *Accounting and accountability: Changes and challenges in corporate social and environmental reporting*. London: Prentice Hall.
- Grecco, M. C. P., Milani, M. A., Fº., Segura, L. C., Garcia-Sanchez, I. M., & Rodriguez-Dominguez, L. (2013). A evidencição voluntária de informações sustentáveis: Uma análise comparativa das empresas espanholas e brasileiras. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 7(17), 46-55. DOI: <https://doi.org/10.11606/rco.v7i17.56690>.
- Gubiani, C.A., Santos, V., & Beuren, I. M. (2012). Disclosure ambiental nas empresas de energia elétrica listadas no índice de sustentabilidade empresarial (ISE). *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 7(2), 7-23. DOI: https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v7i2.13267.
- Hendriksen, E., & Van Breda, M. F. (1999). *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Hoffman, A. J. (2000). Integrating environmental and social issues into corporate practice. *Environment*, 42(5), 22-33. DOI: <https://doi.org/10.1080/00139150009604887>.
- Iudícibus, S. (2021). *Teoria da contabilidade* (12a ed.). São Paulo: Atlas.
- Internacional Financial Reportins Standards - IFRS* (2023). *ISSB emite padrões inaugurais de divulgação de sustentabilidade global*. Recuperado de <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2023/06/issb-issues-ifrs-s1-ifrs-s2/>.
- Jevons, W. S. (1996). *A teoria da economia política*. São Paulo: Nova Cultural.
- Jones, E. E., & Pittman, T. S. (1982). Toward a general theory of strategic selfpresentation. In J. Suls. *Psychological perspectives on the self* (pp. 231-62). Hillsdale: Lawrence Erlbaum Associates.
- Kramer, M. E. P., & Tinoco, J. E. P. (2004). *Contabilidade e gestão ambiental*. São Paulo: Atlas.
- Lemos, H. M. (2004). *As normas ISO 14000*. Rio de Janeiro: Escola de Engenharia da UFRJ.
- Lindblom, C. (1994). The implications of organizational legitimacy for corporate socialperformance and disclosure. *Critical Perspectives on Accounting Conference*. New York, NY.



- Li, Y., Gong, M., Zhang X., & Koh, L. (2017) *The Impact of environmental, social, and governance disclosure on firm value: the role of CEO power*, *The British Accounting Review*, 50(1), 60-75. DOI: 10.1016/j.bar.2017.09.007.
- Magrini, A., & Pombo, F. R. (2008). Panorama de aplicação da norma ISO 14000 no Brasil. *Revista Gestão e Produção*, 15(1), 1-10. Recuperado de <https://www.scielo.br/j/gp/a/D9MYSRqGQjT6KFZVWjJWFYd/?format=pdf&lang=pt>.
- Mendonça, J. R. C., Vieira, M. M. F., & Espírito Santo, T. M. V. (1999). Gerenciamento de impressões, comunicações e ações simbólicas como elementos facilitadores na gestão de processos de mudança organizacional. *Anais do Encontro Anual da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Administração*, 23, Foz do Iguaçu. Foz do Iguaçu: ANPAD. Recuperado de <https://silo.tips/download/gerenciamento-de-impressoes-comunicacoes-e-aoes-simbolicas-como-elementos-facilit>.
- Mohamed, A. A., Gardner, W. L., & Paolillo, J. G. H. (1999). A taxonomy of organizational impression management tactics. *Advances in Competitiveness Research*. 7(1), 108. Recuperado de <https://www.proquest.com/docview/211366068?parentSessionId=kufwKAJmo6J3YAD3HD8AhGH3CkZaCG%2FEIzqRT28eP5s%3D>.
- Moreira, M. S. (2001). *Estratégias e implantação do sistema de gestão ambiental, (Modelo ISO 14000)*. São Paulo: Novo Desenvolvimento Gerencial.
- Orellano, V. I. F., & Quiota, S. (2011). Análise do retorno dos investimentos socioambientais das empresas brasileiras. *Revista de Administração de Empresas*, 51(5), 471-484. DOI: <https://doi.org/10.1590/S0034-75902011000500005>.
- Patten, D. M. (1992). Intra industry environmental disclosures in response to the Alaskan oil spill: A note on legitimacy theory. *Accounting, Organizations and Society*, 17(5), 471 – 475. DOI: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(92\)90042-Q](https://doi.org/10.1016/0361-3682(92)90042-Q).
- Pereira F. E., Luz, J. R. M., & Carvalho, J. R. M. (2015). Evidenciação das informações ambientais das empresas do setor de energia elétrica do Brasil. *Revista Evidenciação Contábil e Finanças*, 3(2), 60-72. Recuperado de <https://periodicos.ufpb.br/index.php/recfin/article/view/23037>.
- Porter, M. E. & Kramer, M. R. (2002). The competitive advantage of corporate philanthropy. *Harvard Business Review*, 80(12), 56. Recuperado de <https://hbr.org/2002/12/the-competitive-advantage-of-corporate-philanthropy>.
- Rousseau, J. J. (1981). *Do contrato social, e discurso sobre política* (M. Pugliesi, & N. de P. Lima, Trad.) São Paulo: Hemus.
- Seiffert, M. E. B. (2007). *ISO 14001- Sistemas de Gestão Ambiental: implantação objetiva e econômica*. São Paulo: Atlas.
- Severino, A. J. (2013). *Metodologia do trabalho científico*. São Paulo: Cortez.

- Silva, A. H. C. (2003). *Evidenciação social corporativa: estudo de caso longitudinal das empresas Petróleo Brasileiro S/A e Souza Cruz S/A* (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Administração e Ciências Contábeis - Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, RJ, Brasil. DOI: https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v1i1.13112.
- Schlenker, B. R. (1980). *Impression management: The self-concept, social identity, and interpersonal relations*. USA: Brooks/Cole.
- Souza, R. S. (2002). Evolução e condicionantes da gestão ambiental das empresas. *Revista Eletronica de Administração*, 8(6), 1-22. Recuperado de <http://professoralucianekawa.blogspot.com/2016/05/evolucao-e-condicionantes-da-gestao.html>.
- Sanepar (2024). Relatório de Sustentabilidade, 2017. Recuperado de <https://site.sanepar.com.br/sustentabilidade>.
- Stanton, P., & Stanton, J. (2000). Corporate annual reports: Research perspective used. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 15(4), 478-500. <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/09513570210440568/full/pdf?title=corporate-annual-reports-research-perspectives-used>.
- Tinoco, J. E. P. (2010). *Balanço social e o relatório da sustentabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Trevizan, G. S. (2002). *Auditoria do balanço social das sociedades por ações* (Dissertação de Mestrado). Fundação de Escola Comércio Álvares Penteado – FECAP, São Paulo, SP, Brasil. Recuperado de <http://pergamum.fecap.br/biblioteca/imagens/00004f/00004f5c.pdf>
- Usiminas (2024). Relatório de Sustentabilidade, 2019. Recuperado de <https://www.usiminas.com/pages/sustentabilidade/>
- Valle, C. E. D. (1995). *Qualidade ambiental: O desafio de ser competitivo protegendo o meio*.