

Editorial

Surgimento da agenda de pesquisa em padronização de relatórios contábeis para sustentabilidade e questões climáticas para o setor público

Ricardo Rocha de Azevedo¹ , Gislaïne Aparecida Santana Sediayama² , André Carlos Busanelli de Aquino³ 

^{1,3} Universidade de São Paulo, São Paulo, São Paulo, Brasil.

² Universidade Federal de Viçosa, Viçosa, Minas Gerais, Brasil.



¹ricardo.azevedo@usp.br

²gislaïne.santana@ufv.br

³aaquino@usp.br

Resumo

O editorial apresenta o momento atual da adoção de normas de contabilidade pública para sustentabilidade no Brasil, e apresenta a agenda nascente de pesquisa no tema. O movimento do “Public Sector Sustainability Report” está atualmente no início do debate internacional, e uma nova agenda de pesquisa se abre no tema ‘reforma contábil’, ou ‘adoção de normas contábeis no setor público’. Em termos de fenômeno geral, a adoção de normas contábeis tem similaridade com outras iniciativas passadas, como a recente experiência de implantação das normas internacionais de contabilidade IPSAS no Brasil. Ao mesmo tempo, possui desafios particulares, como um menor consenso e entendimento sobre o tema e a necessidade de envolver outras comunidades epistêmicas nas várias fases da mudança. Apresentamos algumas oportunidades de pesquisa sobretudo para a fase inicial em curso.

Palavras-chave: Mudanças climáticas; Adoção de políticas contábeis; Padronização; Governos; IPSASB; Evidenciação de sustentabilidade.

Como Citar:

Azevedo, R. R., Sediayama, G. A. S., & Aquino, A. C. (2024). Surgimento da agenda de pesquisa em padronização de relatórios contábeis para sustentabilidade e questões climáticas para o setor público. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 17(1), 001–008/009. <https://doi.org/10.14392/asaa.2024170101>

O momento atual da normatização de sustentabilidade no setor público

"For many public sector organizations, integrating sustainability reporting processes will be a new challenge. It will require finance professionals to build on their existing skills and work with experts in other fields. It will also need existing systems and processes to be adapted to capture new types of relevant information. Similarly, providing oversight on sustainability reporting will involve audit professionals in reviewing and assessing new types of information." (ACCA, 2023, p.16)

O trecho acima do relatório da Association of Chartered Certified Accountants, faz o alerta da profundidade de transformação que será necessária para a introdução de relatórios de sustentabilidade (sustainability reporting) pelo setor público. O mesmo alerta foi feito pelo The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA): "We are at an unprecedented moment in time for the future of our planet. The public sector must therefore be bold and take the chance to lead change and actively set the course towards a more sustainable future. It is, indeed, time to step it up" (CIPFA, 2023). Ambos os alertas remetem a um misto de êxtase, frenesi e apreensão pela potencial adoção de novas normas que se aproxima no setor público.

A adoção compulsória de relatórios de sustentabilidade por empresas de capital aberto no setor privado veio com as primeiras normas para evidenciação financeira de sustentabilidade (disclosure of sustainability-related financial information) e evidenciação relacionada ao clima (climate-related disclosures), propostas pelo International Sustainability Standards Board (ISSB), em 2023. Uma maior evidenciação e comparabilidade da sustentabilidade das empresas aumentaria o fluxo de recursos com impacto positivo para as dezessete metas de desenvolvimento sustentável na agenda 2030 (Unctad, 2023).

Para o setor público, existe certo consenso da necessidade de normas similares (Unctad, 2023), mas o debate acerca das normas ainda traz diversas questões a serem resolvidas. Os relatórios da Association of Chartered Certified Accountants (2023) e da The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA, 2023) trazem diversas questões que estarão no radar dos pesquisadores no tema em breve, incluindo a diversidade de frameworks disponíveis, o que motiva essa divulgação e a lógica de mercado existente no setor privado.

Ainda não há consenso sobre a definição de quais normas seriam a referência, a priorização do conteúdo e quem lideraria o processo para o setor público. Atores

internacionais, como a Association of Chartered Certified Accountants, Climate Disclosure Standards Board (CDSB), Sustainability Accounting Standard Board (SASB) e o International Integrated Reporting Council (IIRC) defendem a priorização na questão do clima a consideração de outros frameworks, como o Global Reporting Initiative Standards. Nesta corrida, o International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) deu seus primeiros passos e publicou uma consulta, em 2022, sobre sua legitimidade para conduzir o processo de normatização e sobre questões de sustentabilidade no setor público. Movimentos similares estão sendo feitos por outros organismos internacionais, como o International Auditing and Assurance Standards Board, a International Federation of Accountants (IFAC) e a União Europeia (Unctad, 2023).

Dada a aproximação dessa nova onda de adoção de relatórios de sustentabilidade no setor público, uma nova janela de oportunidade se abre para pesquisas, consultoria e prática profissional em contabilidade e auditoria. Apresentamos a seguir alguns temas que podem ser analisados na padronização contábil que se abre com o recém iniciado ciclo das chamadas "Climate-related disclosures standard for the public sector".

Dentro do grande movimento relacionado ao "Public Sector Sustainability Report", o IPSASB está priorizando o projeto "Climate-related disclosures standard for the public sector" (IPSASB, 2023b). Internacionalmente, no setor privado, a pressão para evidenciação dessas normas já é bem documentada. No contexto do setor público do Brasil, a Lei das Estatais (Lei 13.303/2016) e o Tribunal de Contas da União (Decisão Normativa TCU 170/2018 e 187/2020) já obrigam a divulgação do relato integrado ou de sustentabilidade por empresas públicas e sociedades de economia mista desde 2016, e demais entidades públicas federais desde 2018. Para o restante das organizações do setor público, a iniciativa é mais recente, mas também deve ocorrer a adesão à regulação internacional no tema.

Em termos de fenômeno social, a adoção dessas normas tem alguma similaridade com iniciativas passadas, como a recente experiência de implantação das normas internacionais de contabilidade IPSAS no Brasil. A similaridade está mais na dinâmica da padronização do que no contexto, conteúdo e incentivos, nos atores envolvidos e nos desafios a serem enfrentados. Se tomarmos as IPSAS como referência, podemos mencionar três aspectos do ciclo de adoção que formarão uma agenda futura de pesquisa. O primeiro se refere à legitimação internacional do órgão normatizador, o segundo trata do conteúdo e credibilidade da informação, e o terceiro quanto à origem e negociação das

principais divergências entre países membros do IPSASB. Além desses, outros temas aparecerão em breve, tais como entender como as normas afetam as práticas contábeis em curso, todo o processo de difusão e implementação, e como o uso da informação gerada é justificado e praticado.

Legitimação internacional do regulador

Atualmente, o que se observa é a busca do IPSASB pela construção de legitimação internacional para atuar como normatizador. Os membros do conselho do IPSASB em geral apoiam que o órgão exerça tal papel, mas isso não é consenso. Em resposta à uma provocação direta do Banco Mundial (IPSASB, 2023b), o IPSASB divulgou em 2022 um consultation paper (IPSASB, 2022) para identificar se o próprio conselho seria aceito como normatizador. A maioria das 70 respostas recebidas (97% de apoio) legitimou o papel do IPSASB para emissão de normas de sustentabilidade (Warren, 2022).

A ação do IPSASB tem indicado um caminho diferente do adotado pelo conselho que regula as IFRS para o setor privado, que criou uma estrutura própria para normatizar a temática de sustentabilidade (International Sustainability Standards Board – ISSB) (IFRS, 2023). Contudo, alguns países membros questionaram a liderança do IPSASB na condução do projeto, dada a sua expertise anterior centrada na normatização de informações contábeis, como os representantes do Comitê Consultivo de normatização contábil da Suíça e da França.

Como resposta, o IPSASB tem tentado justificar esse papel. Primeiro, ajustou sua missão incluindo o desenvolvimento de normas de sustentabilidade para uso pelo setor público. Segundo, incluiu em seu plano de trabalho de 2024 a 2028 o início de uma “nova fase”, tendo como entrega esperada o desenvolvimento de normas padronizadas de relatórios de sustentabilidade a serem utilizadas como requerimentos de divulgação pelos governos (IPSASB, 2023a). O órgão ainda tem procurado construir alianças com outras entidades para “ampliar sua experiência em sustentabilidade” (IPSASB, 2023a, p.12), e participar em treinamentos (IPSASB, 2023b) sobre as normas IFRS S1 e S2 e sobre o padrão GRI (Global Reporting Initiative).

Diferente da adoção das IPSAS, a discussão em torno do clima e da sustentabilidade são em essência interdisciplinares. O normatizador desse tema no setor público ainda poderia compartilhar seu poder com profissionais de escolas de pensamento diferentes da contabilidade, para aumentar a possibilidade de sucesso (Caruana & Dabbicco, 2022).

Conteúdo e credibilidade da normatização

Nas discussões feitas pelo IPSASB, ainda não é claro qual será o conteúdo e o alcance das normas de sustentabilidade e clima pretendidas pelo conselho. O plano de trabalho 2024/2028 do IPSASB por exemplo, defende o

desenvolvimento dos novos padrões do setor público baseados na experiência do setor privado (IFRS Sustainability Disclosure Standards, GRI Standards and International Statistical Guidance), “dada a urgência e demanda para relatório de sustentabilidade” (IPSASB, 2023a). Também existem dúvidas sobre os recursos que o conselho lançará mão para conduzir o novo projeto. Até o momento, o conselho não possui equipe ou comitê dedicados ao tema de sustentabilidade, anunciando que busca “novas relações para ampliar sua expertise em sustentabilidade” (IPSASB, 2023a). O novo projeto ainda concorre na agenda do conselho com o projeto de atualização das normas IPSAS, e seu alinhamento às normas de estatísticas fiscais (Government Finance Statistics - GFS). No atual estágio, a abrangência da evidenciação e, portanto, do relatório, ainda não está definida, por exemplo não é claro se a entidade do setor público deverá reconhecer e reportar os impactos ambientais ocorridos em toda área de abrangência de sua atuação, ou se será restrita ou condicionada aos serviços de sua competência, dada a cadeia de fornecimento claramente definida.

Por fim, a credibilidade das informações divulgadas é relevante para o uso da informação (Al-Shaer & Zaman, 2018), o que passa pela necessidade de definição de mecanismos de auditoria nas informações divulgadas. Internacionalmente, as entidades superiores de auditoria, como a International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), têm se engajado no debate (ACCA, 2023), já no Brasil o movimento ainda é tímido por parte das entidades de auditoria no setor público.

Principais divergências e indefinições

No início do processo de padronização ainda existem indefinições e falta de consenso em temas relevantes. Entre as muitas indefinições, citamos a conexão das informações de sustentabilidade com as informações contábeis fiscais e orçamentárias, a abrangência do reconhecimento e evidenciação de sustentabilidade e a validação (para garantia de credibilidade) das informações divulgadas pelos governos.

Um tema não consensual em discussão é o reconhecimento de recursos naturais (IPSASB, 2023c) (Dabbicco, 2021). Pelos critérios atuais de ativos (controle, evento passado, benefícios futuros) e de mensuração, alguns autores defendem que recursos naturais seria uma classe especial de ativos (Barton, 1999), mas seu reconhecimento não seria possível por não serem sujeitos à monetização. Também são questionados conceitos mínimos para controle, direitos de propriedade, aquisição sem contrapartida direta e identificação da controladora (Dabbicco, 2021). Também não é consenso usar normas do setor privado como ponto de partida, com as IFRS S1 (Divulgação de Informações Financeiras Relacionadas à Sustentabilidade) e S2 (Divulgações relacionadas ao clima) (IPSASB, 2023a), como defendido pelo IPSASB. O Canadá é contrário ao uso das normas privadas, dado que “extensão do contro-

le das entidades do setor privado sobre os relatórios de sustentabilidade e as alterações climáticas é largamente limitada à entidade. O papel e a extensão da influência dos governos são muito mais amplos". Representantes da força-tarefa do International Research Society for Public Management (IRSPM), Public Service Accounting and Accountability Group (PSAAG), Comparative International Governmental Accounting Research (CIGAR Network), European Group for Public Administration (EGPA) e o Permanent Study Group (PSG) XII também são contrários à adaptação de princípios de forma "artificial" da contabilidade e dos relatórios do setor privado para o setor público.

2 Surgimento de uma agenda de pesquisa

A padronização de normas em escala nacional é um fenômeno de longo prazo. Na visão de Botzem e Dobush (2012), a padronização vista como um processo pode ser dividida em etapas, como a convergência da norma, sua difusão, implementação com a mudança de processos organizacionais e práticas profissionais e efetivo uso da informação gerada. Estas etapas são marcadas por decisões de diferentes atores relevantes e que acabam se sobrepondo no tempo. Como observado na experiência das IPSAS (Aquino et al., 2020; Bisogno et al., 2022; Brusca et al., 2013), nos estágios iniciais da padronização, o normatizador e o conteúdo da norma ainda são uma incerteza a ser legitimada.

No início do processo de implementação o normatizador definirá o modelo de adoção que será utilizado (universal ou por etapas de prazos); definirá o nível de cobertura (compulsória ou voluntária) para a federação, e em seguida, definirá os prazos para adoção e incentivos para surgimento de early-adopters - entidades piloto, ou seja, as primeiras entidades a cumprirem os prazos e que poderão ser usados como casos pró-reforma, relevantes para o processo de convergência (Jorge et al., 2021). A partir da definição de prazos e do calendário da implementação, poderiam ser observados quais cenários o regulador desenha para a aderência dos entes às novas normas, e como o eventual rigor dos prazos afetaria o engajamento dos entes.

Atualmente estamos em um momento pré-adoção dos padrões de sustentabilidade do setor público no Brasil. A Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) começaram a discutir a temática. Em 2023 foi realizado o Seminário Brasileiro de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (SBCASP) com o tema "Relatório de Sustentabilidade e o Desenvolvimento da Contabilidade Aplicada ao Setor Público", com convidados nacionais e internacionais. Talvez esse seja, no futuro, percebido como momento de legitimação e de abertura do ciclo da reforma no Brasil.

Como mencionamos no item anterior, a agenda de

pesquisa no tema emerge a partir da legitimação do órgão normatizador, dos primeiros debates sobre o conteúdo e validação da credibilidade da informação, da negociação das principais divergências, mas também alguns temas já aparecerão em breve, por exemplo, como as normas afetam as práticas contábeis em curso, a difusão e implementação, e o uso da informação gerada é justificado e praticado. A seguir brevemente cobrimos cada um desses pontos, suscitando tópicos para pesquisa.

Construção de legitimidade do regulador e expectativas para a mudança no Brasil.

O processo de padronização demanda apoio de diversos atores e requer intensa negociação. Além disso, demanda legitimidade para normatizar e definir prazos e conteúdo, e autoridade para monitorar e impor sanções. Algumas questões de interesse para pesquisa são as estratégias (ex. discursivas, alteração de regulação, composição) usadas pelos normatizadores para ganho de legitimidade e centralidade no processo. As estratégias usadas indicam as expectativas de que serão suficientes para conduzir o processo, e como o promotor da reforma se vê no campo organizacional em relação aos regulados e demais apoiadores. Em uma fase inicial, o regulador irá, em alguma medida, buscar apoio de todo o campo. Nesta fase, pesquisadores também podem captar o nível de atenção (awareness) de governos, contadores, auditores e associações profissionais para captar as diferentes percepções e expectativas no campo. Podem ainda analisar o nível de preparação (preparedness) de governos e órgãos de controle para conduzir a mudanças das práticas contábeis introduzindo políticas contábeis relacionadas ao clima e sustentabilidade. Com isso surge uma primeira ideia de como será a intensidade, cumprimento de prazos e amadurecimento das novas práticas nas fases seguintes da reforma.

Conteúdo da normatização e impacto esperado nas práticas contábeis

O processo de convergência implica em selecionar quais normas serão convergidas, em que sequência e prioridade. A adoção do regime por competência seguiu de forma bem próxima à normatização internacional das IPSAS, apesar de utilizarmos o regime de comprometimento-caixa para fins orçamentários no Brasil. Nesta fase da nova reforma as pesquisas podem observar como o conteúdo da norma internacional é definido e moldado pelo regulador internacional, partindo de diversos frameworks e referências já existentes. Ainda, localmente pode-se analisar como o conteúdo trazido pela norma internacional é localmente selecionado, traduzido, adaptado para composição do padrão nacional, e escalonado ou fragmentado em seu conteúdo para compor os prazos e calendário de adoção. De certa forma espera-se que o normatizador

local considere o grau de preparação (preparedness) local na composição da agenda de adoção, mas a extensão em que é considerado e o processo para captar 'preparedness', avaliar, e desenhar a agenda ainda é algo a ser estudado.

Parte da análise da preparação para adoção deveria considerar minimamente como as atividades demandadas pelas novas normas são convertidas em práticas contábeis. As políticas contábeis IPSAS, além de recuperarem uma lógica contábil por competência em geral esquecida na contabilidade em curso em municípios, introduziram novas atividades à prática usual, como avaliação da carteira de recebíveis. No caso das normas de sustentabilidade, a introdução de novas atividades, processos e práticas será ainda mais intensa. As atividades vão além daquelas de reconhecimento, mensuração, registro e evidenciação em relatórios ou dados abertos. Algumas delas podem vir eventualmente ser usadas também para fins de planejamento e orçamento.

Podemos dar alguns exemplos aqui, como a avaliação de riscos de desastres naturais e estimativa de despesas para recuperação dos equipamentos urbanos, custos de transição do uso de combustíveis fósseis ou outros de alto carbono para fontes renováveis, que podem demandar novos frameworks de análise que devem ser introduzidos na prática local. A análise da variação da receita fiscal de governos devido a questões climáticas, pode ser questão central em certas áreas do país voltadas para agricultura e pesca. Como governos podem gerar receitas pela introdução de impostos associados ao carbono ou incentivos para redução de emissões, demandará discussões específicas, métricas, instrumentos de cálculo e registros ainda não presentes. Passivos e despesas também implicarão em novas práticas, como seguros e cuidados na contratação de serviços.

Uma parte importante da agenda de pesquisa seria identificar as principais práticas que serão afetadas e devem ser introduzidas, qual nível de participação do contador nesta prática, quais outras competências e sistemas serão demandados, quais serão contratadas de fornecedores e como a qualidade dessas atividades pode ser afetada pelo regime público de contratação.

Primeiros movimentos de apoio à normatização e difusão

A oportunidade nesta fase é analisar como se dá a criação de consenso e apoio em torno da norma. Diferente das IPSAS, a normatização da sustentabilidade e do clima trata-se de um tema que não é consensual sobre o papel dos contadores, ou mesmo se governos devem adotar tais normas. A nova normatização traz consigo novos valores e demanda construção socio-simbólica (Lawrence & Phillips, 2019), ou seja, uma ação intencional e reflexiva dos atores (individuais ou coletivos) para moldar os

padrões de significados ao longo do processo. Nesse sentido, as pesquisas futuras podem focar em: Como se dá a construção de consenso durante a etapa de difusão das normas? Como órgãos de auditoria são convencidos a aderir à extensão de seu papel na fiscalização dessa questão?

Implementação

Nesta etapa governos, Tribunais de Contas, associações profissionais, desenvolvedores de software entre outros, anteciparão eventuais perdas em relação aos seus próprios interesses. Essa fase captaria as estratégias de engajamento de partes interessadas na agenda da reforma, como governos, associações de estados e municípios e Tribunais de Contas.

Assim, pode-se questionar como os profissionais responsáveis pela adoção se articulam para obter soluções, treinamentos, criam redes de apoio, ou comunidades epistêmicas, de acordo com a prioridade local dada pelo prefeito? Qual o papel e atuação de associações de municípios e outras redes, como de secretários de finanças no engajamento desses profissionais ao longo do tempo? Alguns desses atores podem ter dúvidas em relação a como seus interesses serão afetados. No setor público brasileiro, tem se mostrado um ponto central a negociação dos meios e plataformas usados e reconhecidas como oficiais para o envio de informações financeiras, fiscais e orçamentárias (Aquino et al., 2022). Tribunais de Contas por exemplo, podem questionar os impactos no envio de informação não financeiras requeridas (segregadas das financeiras) e como isso afetaria os diversos sistemas de coleta de dados (mantidos pela STN, Tribunais de Contas, e Ministérios). Por sua vez, governos podem ter dúvidas se os impactos patrimoniais do reconhecimento de passivos ambientais terão reflexo em questões fiscais e orçamentárias. Assim, pesquisas poderiam se debruçar a analisar se prefeitos e secretários de finanças antecipam o risco político na mudança de regulação conectando a variação patrimonial causada pelos passivos ambientais com os compromissos orçamentários e limites fiscais, e se isso traria incentivos contrários à divulgação de passivos ambientais.

Na ponta do processo de mudanças das práticas contábeis, contadores em todo o país terão de ser capacitados, e empresas de consultoria e de softwares oferecerão serviços associados em vista das oportunidades percebidas. Assim, à medida que a incerteza vai se dissipando, pode-se perguntar como a percepção dos profissionais muda à medida que a reforma avança? Como fornecedores de software e consultorias atuarão neste processo? Como a sobrecarga de atividades em prestação de contas para Tribunais de Contas, Ministérios e STN permitirão que equipes de contabilidade de pequeno porte introduzam

novas práticas associadas às questões climáticas e de sustentabilidade? Como estas atividades serão distribuídas com outras funções e departamento nas prefeituras?

Uso da informação e impacto social esperado

Por fim, o ponto central para a geração de impacto social de todos os recursos que serão empregados no processo está no uso (pretendido e efetivamente praticado) da informação. A informação sobre efeito climático e sustentabilidade deve alterar decisões e práticas de governos e da sociedade como um todo na direção de um futuro mais favorável ambientalmente. Um dos maiores desafios na implementação das IPSAS nos governos é a qualidade da informação contábil gerada pelo processo, que tem se mostrado condição necessária ao uso da informação (Nogueira & Jorge, 2017). Por sua vez, a qualidade da informação gerada seria afetada pelos incentivos associados à informação.

Uma agenda de pesquisa normativa ou experimental poderia ser desenvolvida em torno da expectativa de uso de mecanismos e artefatos que associem a informação às sanções ou recompensas, e como isso poderia ampliar a qualidade e o uso da informação gerada nos relatórios contábeis de sustentabilidade. Se certa dimensão de resultado ou patrimônio for associada a limites legais e fiscais, a informação ganharia outra relevância no processo orçamentário? Se governos forem requeridos a alocar recursos do orçamento como esforços de mitigação dos impactos ambientais, como isso afetaria a aderência às normas? Outra ação de pesquisa poderia analisar a posição de municípios que já questionam a disparidade em relação ao governo federal em relação à agenda climática. O Governo Federal tem possibilidade de captação de recursos financeiros para atuação na agenda verde com emissão de títulos, mas os estados e municípios são impedidos pela LRF. Por fim, levantamento de experiências internacionais seria útil em relação aos mecanismos adotados. Por exemplo, a revisão poderia cobrir e debater como países organizam fluxos de apoio financeiro a governos locais, como a criação de fundos de emergência, despesas obrigatórias ou vinculações orçamentárias para questões de sustentabilidade.

Pesquisa comparada nacional ou internacional

A padronização internacional na temática de sustentabilidade lidará com a diversidade de contextos entre os países, e diferentes desafios e oportunidades de pesquisas. Os países encontram-se em diferentes posições em relação ao tema, com a adoção de iniciativas internacionais já em curso e que, majoritariamente, são do setor privado, como as iniciativas Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD), Climate Disclosure Standards Board (CDSB), Sustainability Accounting Standards Board (SASB) e Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) - o que deve influenciar a

adoção de novos padrões no setor público. Assim, os diferentes ambientes regulatórios para sustentabilidade e divulgações relacionadas ao clima, assim como as capacidades instaladas (preparedness) e disponibilidade prévia de informações e regulações internas também trarão variações na velocidade e facilidade da adoção entre países.

Contudo, a tendência é que ocorra pouca adaptação local, o conhecido "one size fits all" (World-Bank, 2008), desconsiderando características locais dos países. Tendo como ponto de partida o baixo grau de adequação ao contexto local, as pesquisas comparadas entre os países indicariam como o novo padrão é recepcionado, mas sobretudo como as novas práticas estão transformando a sociedade local, seja pela integração da informação de sustentabilidade no mecanismo orçamentário/fiscal/político, seja por outros efeitos indiretos, como construção socio simbólica de valores sociais e valor público.

3 Considerações finais

As discussões propostas neste editorial antecipam algumas questões para a agenda de pesquisa em evidencição de sustentabilidade e questões climáticas no Brasil.

Questões climáticas já afetam o fluxo de caixa de governos, trazendo despesas e queda de receitas e aumento de despesas associadas a variações no volume de chuvas na agricultura, na interrupção de abastecimento de água, e desastres como desabamentos, enchentes e incêndios. Por outro lado, algumas ações dos próprios governos ou de seus fornecedores que economizam despesas, geram danos à coletividade, como destinação imprópria de resíduos. O momento atual é de debate da contabilização desses efeitos no patrimônio de governos.

A adoção está em seus estágios iniciais, e temos a oportunidade de já analisarmos o fenômeno em desenvolvimento nas primeiras fases, e preparar projetos de pesquisa para fases seguintes. Existe uma grande similaridade com a dinâmica da adoção de IPSAS no Brasil, contudo dois pontos distinguem essas duas agendas como destacamos a seguir.

Primeiro, apesar da comparação natural com a recente adoção das IPSAS, as normas de evidencição de questões climáticas e de sustentabilidade envolvem conhecimento mais amplo de outras disciplinas em relação às IPSAS. As diversas fases do processo deveriam envolver equipes interdisciplinares e outras comunidades epistêmicas, por comitês e grupos interdisciplinares, incluindo ambientalistas, biólogos, geógrafos e as diversas disciplinas centrais na questão climática e de sustentabilidade. A natureza interdisciplinar do fenômeno traz desafios ao processo de padronização se este ficar encastelado em círculos de contadores, analistas fiscais

e de orçamento. Segundo, deixamos um alerta para a transferência inadequada da lógica da pesquisa comparada aplicada na adoção de IPSAS ou políticas de transparência fiscal. Ao compararmos municípios, por exemplo, o conjunto específico de ativos e riscos para geração de passivos ambientais, varia com o território pela presença de áreas protegidas, rios, lagos, área costeira e mangues, fauna e flora, e diferentes biomas a serem impactados. Estudos comparativos, sejam quantitativos ou qualitativos, devem tomar o cuidado de não usarem a mesma lógica comparativa que dominou por muito tempo a academia nacional, com proxies associadas ao produto interno bruto, IDH, população, ou medidas de porte baseado em receita tributária. A agenda de normas e sustentabilidade requer uma nova lógica e pressupostos de análise.

Referências

- Aquino, A.C.B. de, Lino, A.F., Cardoso, R.L., & Grossi, G. (2020). Legitimizing the standard-setter of public sector accounting reforms. *Public Money & Management*, 40(7), 499–508. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1769381>
- Aquino, A.C.B. de, Lino, A.F., & Azevedo, R.R. de. (2022). Enraizamento de infraestruturas digitais de coleta de dados pelos Tribunais de Contas. *Revista Contabilidade & Finanças*, 33(88), 46–62. <https://doi.org/10.1590/1808-057x202111600>
- ACCA, The Association of Chartered Certified Accountants (2023). Preparing for sustainability reporting and assurance.
- Al-Shaer, H., & Zaman, M. (2018). Credibility of sustainability reports: The contribution of audit committees. *Business Strategy and the Environment*, 27(7), 973–986. <https://doi.org/10.1002/bse.2046>
- Barton, A. (1999). A trusteeship theory of accounting for natural capital assets. *Abacus*, 35(2), 207–222
- Bisogno, M., Manes-Rossi, F., & Sicilia, M. (2022). Designing international public sector accounting standards: An analysis of constituents' participation through comment letters. *Financial Accountability & Management*, 38(4), 661–685. <https://doi.org/10.1111/faam.12343>
- Botzem, S., & Dobusch, L. (2012). Standardization Cycles: A Process Perspective on the Formation and Diffusion of Transnational Standards. *Organization Studies*, 33(5-6), 737-762. <https://doi.org/10.1177/0170840612443626>
- Brusca, I., Montesinos, V., & Chow, D.S.L. (2013). Legitimizing International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): The case of Spain. *Public Money & Management*, 33(6), 437–444. <https://doi.org/10.1080/09540962.2013.836006>
- Caruana, J., & Dabbicco, G. (2022). The role of the accountancy profession in saving our planet. *Public Money & Management*, 42(7), 534–537. <https://doi.org/10.1080/09540962.2022.2073062>
- CIPFA, 2023, Public sector sustainability reporting: time to step it up.
- Dabbicco, G. (2021). Emerging accounting patterns: Accounting for natural resources. *Public Money & Management*, 41(3), 213–222. <https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1873614>
- Jorge, S., Nogueira, S.P., & Ribeiro, N. (2021). The institutionalization of public sector accounting reforms: The role of pilot entities. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 33(2), 114–137. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-08-2019-0125>
- IFRS (2023). ISSB: Frequently Asked Questions. <https://www.ifrs.org/groups/international-sustainability-standards-board/issb-frequently-asked-questions>
- IPSASB. (2022). Advancing Public Sector Sustainability Reporting. Consultation Paper. https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/IPSASB-Sustainability-Reporting-CP.pdf
- IPSASB. (2023a). Strategy and work program 2024-2028 consultation. <https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2023-10/IPSASB-2024-2028-Strategy-Work-Program-Consultation.pdf>
- IPSASB. (2023b). Climate-related disclosures. Project brief and outline. <https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2023-06/Final%20Draft%20Climate-related%20Disclosures%20Project%20Brief%20-%20Clean.pdf>
- IPSASB. (2023c). Natural Resources. Consultation Paper. <https://www.ipsasb.org/publications/consultation-paper-natural-resources>
- Laine, M., Tregidga, H., & Unerman, J. (2022). Sustainability accounting and accountability (3a ed). Routledge.
- Lawrence, T.B., & Phillips, N. (2019). Constructing organizational life: How social-symbolic work shapes selves, organizations, and institutions. Oxford University Press.
- Nogueira, S.P. da S., & Jorge, S.M.F. (2017). The perceived usefulness of financial information for decision making in Portuguese municipalities the importance of internal control. *Journal of Applied Accounting Research*, 18(1), 116–136. <https://doi.org/10.1108/JAAR-05-2014-0052>
- Sellami, Y.M., & Gafsi, Y. (2019). Institutional and Economic Factors Affecting the Adoption of International Public Sector Accounting Standards. *International*

Journal of Public Administration, 42(2), 119-131.
<https://doi.org/10.1080/01900692.2017.1405444>

UNCTAD (2023) Review of practical implementation of and recent developments in sustainability reporting requirements. Disponível em https://unctad.org/system/files/official-document/ciiisard105_en.pdf

Warren, D. (2022). VIII Foro de Contadurías Gubernamentales de América Latina. Advancing Public Sector Sustainability Reporting. https://focal.red/sites/default/files/2022-10/06_02_DaveWarren_presentaci%C3%B3n.pdf

World-Bank. (2008). Public Sector Reform: What Works and Why? (I. E. Group, Org.). Washington, D.C.: The World Bank.