REVISTA CONTABILIDADE, GESTÃO E GOVERNANÇA
E-ISSN 1984-3925 JOURNAL OF ACCOUNTING, MANAGEMENT AND GOVERNANCE

OPEN ACCESS

Responsible Editor: Jorge Katsumi Niyama
Jomar Miranda Rodrigues
Associate Editor: César Augusto Tibúrcio Silva
Evaluation Process: Double Blind Review pelo SEER/OJS

Contabilidade de Recursos Naturais: Compreendendo as Perspectivas das Cartas Comentários do IPSASB

Alann Inaldo Silva de Sá Bartoluzzio
Universidade Federal Fluminense e Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, Brasil
alannb@id.uff.br

Rayla dos Santos Oliveira Dias
Universidade Federal Fluminense, Rio de Janeiro, Brasil
raylaoliveira@id.uff.br

RESUMO

Objetivo: Analisar as respostas ao documento de consulta sobre recursos naturais, especificamente os Capítulos 1 e 2, que abordam sobre a exigência de manutenção do seu estado natural e as premissas para seu reconhecimento nas demonstrações contábeis.

Método: Uma análise de conteúdo foi aplicada nas 51 cartas de comentários submetidas ao IPSASB sobre os capítulos 1 e 2 do documento de consulta sobre recursos naturais.

Originalidade/Relevância: Aprofundar a compreensão dos participantes sobre os principais desafios na implementação do projeto de recursos naturais ajuda a antecipar possíveis obstáculos no processo regulatório. Essa abordagem amplia o debate e possibilita a integração do contexto brasileiro na discussão desenvolvida em nível global.

Resultados: Os resultados destacam a complexidade de discutir os recursos naturais na contabilidade pública e desenvolver um padrão abrangente que atende as especificidades dos governos. Ainda são necessários debates aprofundados sobre o que caracteriza os recursos naturais em entidades públicas e os critérios para seu reconhecimento e evidenciação.

Contribuições Teóricas e Sociais: A discussão avança a literatura ao analisar as cartas e as perspectivas de diferentes países, fornecendo elementos e características que devem ser consideradas ao elaborar uma norma para o reconhecimento de recursos naturais nos relatórios financeiros do setor público. Além disso, este estudo reforça a relevância de envolver a sociedade no processo de discussão e construção de normas contábeis, bem como a importância de considerar os povos indígenas.

Palavras-chave: Recursos Naturais, Contabilidade, IPSASB, IPSAS, Cartas-Comentários.

Recebido: Outubro 31, 2024
Revisado: Janeiro 24, 2025
Aceito: Fevereiro 27, 2025
Publicado: Agosto 31, 2025

CC BY NC

How to Cite (APA)

Bartoluzzio & Dias. (2025). Contabilidade de Recursos Naturais: Compreendendo as Perspectivas das Cartas Comentários do IPSASB. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, *28*(esp), 312-345. http://dx.doi.org/10.51341/cgg.v28iesp.3367

1 INTRODUÇÃO

Os recursos naturais são a base da vida e garantem sua manutenção na Terra (Singh et al., 2024). Nas últimas três décadas, a riqueza global aumentou às custas da perda de mais de um quarto do capital natural. No entanto, a riqueza inclusiva per capita diminuiu devido ao crescimento populacional e, nesse mesmo período, a degradação do capital natural comprometeu o acesso das futuras gerações a esses recursos (Asghar et al., 2024; Bebbington & Rubin, 2022).

O capital natural é frequentemente associado aos serviços ecossistêmicos na economia (Costanza et al., 1997). Apesar dos avanços na literatura, ainda há desafios significativos na identificação e mensuração desses serviços (Polasky & Daily, 2021). Em particular, a qualidade da valoração ambiental depende de uma compreensão sólida da dinâmica dos ecossistemas, tanto em termos físicos quanto naturais. A ausência desse conhecimento dificulta o cálculo econômico dos benefícios, mesmo que sua importância seja intuitivamente reconhecida (Khan et al., 2020; Polasky & Daily, 2021).

Quanto às diferenças conceituais entre recursos naturais e capital natural, os recursos naturais são compreendidos como a matéria-prima fornecida pelo ambiente. Já o capital natural se refere ao valor que esses recursos naturais geram para a sociedade e a economia (Dasgupta, 2021; Polasky & Daily, 2021).

O Banco Mundial e as Nações Unidas desenvolveram padrões e regulamentos globais para a contabilidade do capital natural, incluindo o System of Integrated Environmental and Economic Accounting (SEEA) (United Nations, 2014). Esse modelo estabelece classificações para o registro de contas não monetárias, detalhando estoques físicos ou ativos e o fluxo de serviços ecossistêmicos (Ben Jabeur, 2024; Costanza et al., 1997).

No setor privado, a Capitals Coalition lançou, em 2016, o Protocolo do Capital Natural. Esse protocolo busca padronizar a identificação, mensuração e avaliação direta de

impactos e/ou dependências do capital natural, além de fornecer informações confiáveis e acessíveis para a tomada de decisões e informar as partes interessadas sobre como o uso desses recursos afeta a sociedade (Capitals Coalition, 2016; Rambaud, 2023).

As discussões sobre questões ambientais na contabilidade vêm ganhando força desde a década de 1970, impulsionando pesquisas, relatórios e iniciativas de órgãos reguladores (Bebbington & Rubin, 2022; Dias & Ferreira, 2023). Gray et al. (2014) propuseram a criação de novas contas para contemplar questões ambientais e sociais, ressaltando a necessidade de uma abordagem mais holística. Mais recentemente, a contabilidade ambiental também passou a ser debatida no setor público (Dabbicco, 2021; Pontoppidan et al., 2024).

A adoção de padrões de sustentabilidade no setor público exige debates mais aprofundados sobre as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS), a qualidade e a credibilidade das informações, além do processo de negociação, considerando as diferenças essenciais entre os participantes dos processos deliberativos (Azevedo, et al. 2024; Couto & Frey, 2017).

Nesse contexto, o International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) realizou, em 2022, duas consultas públicas sobre questões ambientais: 1) *Consultation Paper, Natural Resources* e 2) *Consultation Paper, Advancing Public Sector Sustainability Reporting*. A primeira buscou coletar opiniões de *stakeholders* sobre diretrizes para o reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação de recursos naturais, enquanto a segunda abordou os requisitos gerais para a evidenciação de informações relacionadas à sustentabilidade e ao clima.

No entanto, a literatura aponta uma lacuna na pesquisa sobre modelos de reporte adequados para a contabilização de recursos naturais no setor público (Dabbicco, 2021). Poucos estudos se dedicam à definição e mensuração desses recursos, e há propostas limitadas para seu reconhecimento e mensuração (Pontoppidan et al., 2024).

Na governança dos recursos naturais, os *stakeholders* desempenham um papel ativo que vai além de apenas receber informações; eles podem contribuir significativamente para a gestão desses recursos (Lukman et al., 2023). Aysan et al. (2023) destacam que as dinâmicas de poder entre os *stakeholders* podem influenciar diretamente a eficácia da gestão dos recursos naturais. Diante desse contexto, este estudo busca analisar as respostas ao *Consultation Paper* sobre Recursos Naturais, especificamente nos capítulos 1 e 2, que tratam da opinião sobre a exigência de que o recurso esteja em seu estado natural para ser considerado dentro do escopo e das premissas para seu reconhecimento como ativo nas demonstrações financeiras.

A análise concentra-se nos Capítulos 1 e 2, pois os outros tópicos dependem destes. Esses capítulos abordam o reconhecimento dos recursos naturais como ativos, juntamente com os critérios para sua mensuração e divulgação nos relatórios financeiros. Além disso, os capítulos subsequentes tratam de questões específicas, como a contabilidade dos recursos do subsolo, água e recursos vivos. O crescente movimento em direção à divulgação de sustentabilidade no setor público apresenta uma agenda de pesquisa promissora sobre reforma contábil e adoção de padrões de sustentabilidade no setor público (Azevedo et al. 2024). A produção desse debate pelo IPSASB é relevante, pois há uma discussão teórica sobre a inclusão dos recursos naturais nas finanças dos governos (Barton, 1999; Dabbicco, 2021). Apesar de seu potencial social e econômico, ainda é desafiador estabelecer bases que garantam seu reconhecimento e evidenciação (Gu et al., 2024; Pontoppidan et al., 2024).

Assim, reconhecemos que contabilidade dos recursos naturais pode ajudar os usuários a compreender os serviços fornecidos pelo ambiente e os benefícios econômicos ou serviços para a sociedade. Também auxilia na análise de sua evolução ao longo do tempo, especialmente na avaliação das medidas que os governos adotam para preservá-los para as

gerações futuras, permitindo entender os serviços, bem como as mudanças que ocorrem ao longo do tempo (Dabbicco, 2021; Pontoppidan et al., 2024).

Embora a perspectiva econômica sobre esse tema tenha sido mais amplamente desenvolvida, ainda existem lacunas significativas na contabilidade pública (Adhikari et al. 2023; Capalbo et al., 2021). Esses desafios vão desde o estabelecimento de definições e classificações claras até a integração eficaz desses elementos nas demonstrações contábeis. Embora a literatura tenha se concentrado principalmente na discussão teórica sobre a importância de incluir os recursos naturais nos relatórios financeiros dos governos (Dabbicco, 2021; Gu et al., 2024). Embora, alguns esforços tenham sido feitos para mapear os marcos normativos entre os países (Pontoppidan et al., 2024), ainda há uma lacuna notável na pesquisa sobre os postos-chaves de convergência e divergência no processo de definição de normas. Essas lacunas, especialmente em relação a discussões que poderiam moldar a implementação da regulamentação entre os países, são centrais para o foco deste estudo.

Além disso, por meio das respostas à consulta pública, este estudo contribui tanto teoricamente quanto empiricamente, ao identificar os elementos e características percebidos pelos respondentes, ao mesmo tempo em que destaca os desafios e limitações no desenvolvimento de um padrão contábil para o reconhecimento contábil dos recursos naturais. Adicionalmente, esta pesquisa oferece valiosos *insights* para órgãos normativos e garante que os *stakeholders* compreendam a importância de sua participação nesta discussão em andamento (Dabbicco, 2021; Azevedo et al. 2024; Whetten, 1989).

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Contabilidade dos Recursos Naturais

Os recursos naturais são materiais naturais que podem ser utilizados para produção e/ou consumo (Capitals Coalition, 2016). Compreender se esses recursos são renováveis ou

não renováveis é fundamental para sua gestão, pois a contabilidade ambiental geralmente assume que são exauríveis, com uma alta taxa de extração ou degradação podendo levar à exaustão (Lodhi, 2024).

Portanto, considerar esses aspectos ao reconhecer os recursos naturais determina o nível de controle e gestão, assim como sua classificação adequada. A falta de normas para o reconhecimento dos recursos naturais no setor público contribui indiretamente para sua degradação, pois a falha em mapear e divulgar informações dificultando a capacidade de controlar e avaliar a competência dos governos em preservar esses recursos ao longo do tempo (Dabbicco, 2021).

Apesar dos avanços na incorporação dos recursos naturais na contabilidade, as informações ainda estão sub-representadas nos relatórios financeiros (Houdet et al., 2020). O relatório *Improving Nature's Visibility in Financial Accounting* destaca o reconhecimento do capital natural para aumentar sua visibilidade na contabilidade financeira, reconhecendo que seu valor pode ser expresso em termos qualitativos, quantitativos ou monetários (Capitals Coalition, 2020). A proposta sugere considerar o capital natural como ativos intangíveis e divulgá-los nos relatórios financeiros, como balanço patrimonial, demonstração do resultado e demonstração do valor adicionado.

O reconhecimento dos recursos naturais continua sendo um tema controverso nas discussões do setor público (Azevedo et al. 2024). Para enfrentar isso, aumentar a participação dos *stakeholders* desde o início do processo de definição das normas é fundamental (Bisogno et al. 2022). Barton (1999) argumenta que os recursos naturais não atendem aos critérios de reconhecimento e devem ser excluídos das demonstrações financeiras dos governos, pois geralmente são gratuitos, não geram receita e não possuem mercados ativos (Barton, 1999).

No entanto, Dabbicco (2021) defende que os recursos naturais devem ser reconhecidos e evidenciados nas demonstrações financeiras. Outros argumentam que eles são mensuráveis e, sob certas condições, podem ser reportados na contabilidade (Costanza et al., 1997; Siddiqui, 2013). Essa perspectiva também se baseia na crença de que os governos têm uma obrigação moral de preservar os recursos naturais para as gerações futuras (Gaia & Jones, 2017; Jones, 2003).

O apoio político costuma ser limitado, o engajamento dos *stakeholders* é insuficiente e a disponibilidade de dados é escassa, o que dificulta a inclusão das informações sobre recursos naturais nos relatórios financeiros (Virto et al. 2018). Além disso, a integração inadequada entre as disciplinas dificulta a sua implementação (Dabbicco, 2021). Como resultado, Pontoppidan et al. (2024) propõem que os governos produzam um relatório separado para divulgar informações sobre recursos naturais.

No Brasil, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) iniciaram discussões sobre esse tema por meio do Seminário de Contabilidade do Setor Público Brasileiro, que teve como foco a Divulgação de Sustentabilidade e o Desenvolvimento da Contabilidade no Setor Público (Azevedo et al. 2024). Este estudo explora as principais divergências na contabilidade de recursos naturais no setor público, antecipando desafios e barreiras potenciais no debate em andamento. Também aborda suposições sobre reconhecimento e divulgação, além dos esforços de validação para aumentar a credibilidade.

2.2 Consultas Públicas sobre Recursos Naturais

O IPSASB desenvolve normas contábeis aplicáveis globalmente para o setor público (Christiaens et al., 2014). Essas normas são harmonizadas entre os países para refletir características nacionais específicas, orientando os governos na elaboração de relatórios financeiros (Bisogno et al. 2015). Embora o processo do IPSASB para o reconhecimento de

recursos naturais siga os mesmos passos de outras normas, o contexto, o conteúdo e os incentivos únicos em torno desse tema apresentam oportunidades para exploração adicional (Azevedo et al. 2024).

As normas são desenvolvidas por meio de um processo aberto e participativo que convida os usuários a se envolverem nas discussões. Essa participação ocorre por meio de cartas-comentários sobre os documentos de consulta, facilitando o debate sobre questões-chave na contabilidade governamental. Os participantes podem expressar seu apoio ou oposição aos temas em discussão, fornecendo justificativas para suas opiniões (Bartoluzzio et al., 2020; Christiaens et al., 2015).

Em 2022, o IPSASB lançou um Documento de Consulta sobre Recursos Naturais para orientar os governos no reconhecimento, mensuração, apresentação e evidenciação dos recursos naturais (IPSASB, 2022). Ao reconhecer a falta de normas contábeis para recursos naturais, o documento aborda quatro questões principais: (1) fornecer uma visão geral dos recursos naturais, (2) estabelecer critérios para reconhecimento e mensuração, (3) definir diretrizes contábeis para recursos do subsolo, água e recursos vivos, e (4) delinear requisitos de apresentação.

Esses tópicos estão organizados em seis capítulos: Capítulo 1: Contexto e Escopo do Projeto; Capítulo 2: Deveria um Recurso Natural Ser Reconhecido?; Capítulo 3: Recursos do Subsolo; Capítulo 4: Água; Capítulo 5: Recursos Vivos; e Capítulo 6: Apresentação (IPSASB, 2022).

Cinquenta e uma cartas-comentários foram enviadas em resposta aos documentos de consulta, provenientes de diversos países e instituições, incluindo políticos, organizações profissionais, órgãos governamentais, organizações internacionais, empresas de auditoria, pesquisadores e organizações climáticas. Essa participação abrangente destaca a importância

do tema e apresenta uma oportunidade para a pesquisa acadêmica gerar novos *insights* sobre esse processo (Capalbo et al., 2021).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para o alcance do objetivo proposto, as cartas-comentários enviadas em resposta ao IPSASB foram analisadas. Essas cartas refletem as posições de diversos países, criando uma plataforma para diferentes perspectivas sobre questões da contabilidade do setor público global. O documento de consulta, intitulado Recursos Naturais, foi lançado em maio de 2022 para delinear questões chave no desenvolvimento da norma, convidando os *stakeholders* a fornecerem contribuições sobre aspectos críticos do *framework* até 17 de outubro de 2022.

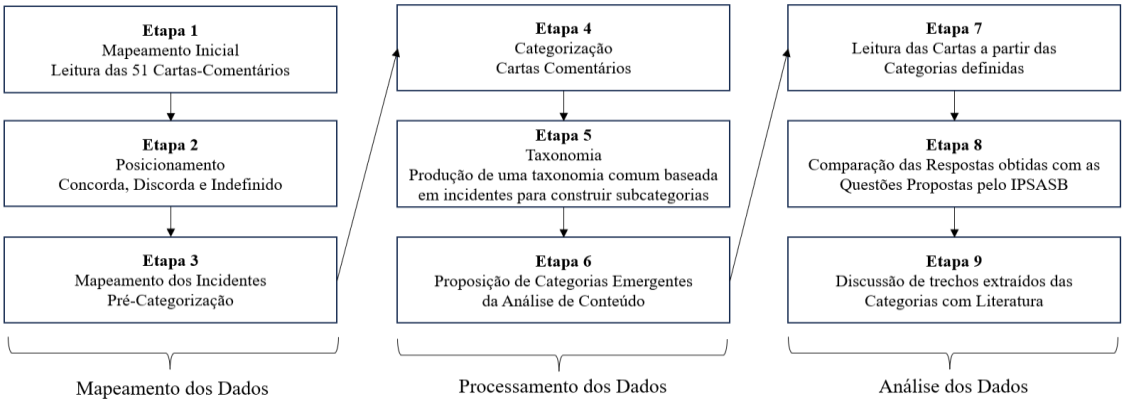
Foi realizada uma análise de conteúdo das cartas-comentários enviadas em resposta ao documento de consulta. A literatura reconhece a análise de conteúdo como um método eficaz para mapear e categorizar as posições dos participantes em processos deliberativos para o desenvolvimento de normas contábeis (Bartoluzzio et al., 2020; Bisogno et al. 2022).

A análise de conteúdo foi realizada em três etapas: mapeamento dos dados, processamento dos dados e análise dos dados. Na primeira etapa, as 51 cartas foram cuidadosamente revisadas para identificar as diversas posições sobre os temas discutidos, mapeando as ocorrências apresentadas. A segunda etapa envolveu a preparação dos dados para análise, definindo categorias e criando uma taxonomia. Os incidentes observados em cada questão foram agrupados por conteúdo, resultando em uma taxonomia unificada de argumentos.

Na etapa final da análise dos dados, as cartas foram categorizadas de acordo com as categorias e subcategorias definidas, com as respostas sendo comparadas com a consulta pública e a literatura existente. A Figura 1 apresenta o resumo dessas etapas metodológicas.

Figura 1

Etapas da Análise de Conteúdo



A análise de conteúdo concentrou-se em duas questões levantadas pelo IPSASB na consulta pública sobre recursos naturais. Essas questões foram selecionadas com base na complexidade e no alcance dos temas discutidos na consulta. Além disso, essa seleção é justificada pelo fato de a consulta abordar apenas três tipos de recursos naturais, e a discussão atual não visa explorar esses tipos específicos em profundidade. Em vez disso, o foco está nas características dos recursos naturais e nos aspectos relacionados ao seu reconhecimento contábil. As questões analisadas foram:

Figura 2

Questões Analisadas na Pesquisa

Q1: A visão preliminar do IPSASB é que um recurso natural pode ser geralmente descrito como um item que: (a) É um recurso conforme descrito na Estrutura Conceitual do IPSASB; (b) É de ocorrência natural; e (c) Está em seu estado natural. Você concorda com a Visão Preliminar do IPSASB, particularmente se o requisito de estar em seu estado natural deve ser usado para delimitar o que é considerado um recurso natural? Se não, forneça suas razões. Q2: A visão preliminar do IPSASB é que um recurso natural só deve ser reconhecido no GPFS se ele atender à definição de um ativo conforme definido na Estrutura Conceitual do IPSASB e puder ser medido de uma forma que atinja as características qualitativas e leve em conta as restrições de informações nos GPFRs. Você concorda com a Visão Preliminar do IPSASB? Se não, por favor, forneça suas razões.

Os autores realizaram reuniões de alinhamento para discutir cada categoria proposta, garantindo uma cobertura abrangente e que todas as subcategorias ou incidentes surgidos das cartas fossem incorporados ao *framework* analítico.

Essas análises foram realizadas utilizando o *software* MAXQDA. A Tabela 1 apresenta as categorias, subcategorias e incidentes que orientaram a análise e a interpretação dos resultados.

Tabela 1

Categorização das Cartas-Comentários

Categorias	Subcategorias	Incidentes
Características dos Recursos Naturais	Conceitos (características)	Renováveis e Não Renováveis
		Vivos e Não Vivos
		Tangíveis e Intangíveis
	Capital Natural e Serviços Ecossistêmicos	Normativos
	Tipologia	Terras, Águas, Ar, Árvores, Rios
	Estado Natural e Ocorrência Natural	Explorados e Não Explorados
	Intervenção Humana	Conservação
		Degradação
Contabilidade de Recursos Naturais	Tratamento Contábil	Reconhecimento
		Mensuração
		Tratamento Contábil Subsequente
Limites na Contabilidade de Recursos Naturais	Limites na Implementação	Limites de Apresentação
		Limites de Delimitação
		Limites de Reconhecimento
		Reducionismo Monetário
		Custos Associados
	Limites Normativos	Escopo da Norma
		Benefícios da Norma
		Trabalho Revisional
Recursos Naturais e Sociedade	*Stakeholders*	Informação
		Bem-Estar Social
	População Indígena	Direitos

Foram propostas quatro categorias gerais: (1) Características dos Recursos Naturais, (2) Contabilidade de Recursos Naturais, (3) Limitações na Contabilidade de Recursos Naturais e (4) Recursos Naturais e Sociedade. Essas categorias incluem dez subcategorias, cada uma definida por um ou mais incidentes, formando a base para a análise apresentada.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Apresentação dos Resultados

4.1.1 Características dos Recursos Naturais

De modo geral, as manifestações contrárias ao critério de reconhecimento dos recursos naturais a partir do seu estado natural apontaram a ausência de uma definição clara. Além disso, defenderam que essa definição deve considerar a diversidade dos recursos naturais, cada um com características próprias, o que dificulta a delimitação do que constitui intervenção humana.

As manifestações também devem apresentar exemplos de intervenções humanas que possam contribuir para a manutenção ou conservação dos recursos naturais sem alterar seu estado natural ou gerar novos recursos. De acordo com o IPSASB, o conceito de recursos naturais é:

> O termo "recursos naturais" é geralmente entendido como elementos que existem independentemente da ação humana, como luz solar, ar, água, terra, minerais, vegetação e animais (IPSASB, 2022, p. 11).

Esse conceito é frequentemente associado ao capital natural e aos serviços ecossistêmicos. Embora as manifestações não mencionem explicitamente esses termos, elas fazem referência à compreensão do valor proporcionado pelos recursos naturais e aos potenciais serviços que esses recursos oferecem à economia e à sociedade.

A carta 32 sugere a adoção do critério dos potenciais serviços ecossistêmicos:

> C32 - O IPSASB deveria considerar a remoção da referência ao "estado natural" na definição e, em vez disso, adotar a concepção de recurso natural como aquele que fornece serviços ecossistêmicos que contribuem para o mandato e os objetivos de uma organização na prestação de serviços. Talvez fosse mais viável excluir explicitamente da definição os recursos naturais que deixaram de oferecer serviços devido à natureza ou à extensão da intervenção ou perturbação humana, resultando em um estado que reduz seu valor social ou econômico. Nesses casos, em vez de um ativo, seria reconhecida uma obrigação, caso a conservação ou a gestão da saúde e do bem-estar humano sejam necessárias. Essa abordagem também alinharia melhor a definição com as normas de relatórios de sustentabilidade.

Um recurso natural pode manter seu estado natural, mas não necessariamente fornecer serviços ecossistêmicos. Por outro lado, outro recurso pode ter perdido seu estado natural e, ainda assim, oferecer serviços ecossistêmicos, como ocorre com árvores de reflorestamento que capturam carbono.

Além disso, o Protocolo do Capital Natural foi proposto para o tratamento dos recursos naturais: "C32 - O IPSASB deveria considerar o Protocolo do Capital Natural, que é um *framework* desenvolvido para ajudar a gerar informações confiáveis, credíveis e acessíveis, que os gestores empresariais precisam para embasar suas decisões". É importante notar que várias entidades internacionais possuem conceitos bem estabelecidos de recursos naturais que poderiam ser adotados, parcial ou integralmente, na perspectiva contábil desses recursos. Uma dessas entidades é mencionada na Carta 23:

> C23 - O IPSASB precisa considerar a definição de recursos naturais prescrita pela OCDE, que é a seguinte: "Recursos naturais são ativos naturais (matérias-primas) que ocorrem na natureza e que podem ser utilizados para produção econômica ou consumo." Pode-se considerar modificar a definição existente de recursos naturais após as devidas modificações no contexto do setor público, por exemplo, o conceito de potencial de serviço.

No entanto, é importante destacar que o draft da consulta pública precisa esclarecer as características desses recursos naturais. Além disso, não faz distinção entre recursos renováveis e não renováveis, ou recursos vivos e não vivos. Em vez disso, o foco é colocado sobre o subsolo, a água e os recursos vivos. Nesse sentido, Guerry et al. (2015) afirmam que um dos maiores desafios está em identificar quais recursos naturais que compõem o capital natural são mais essenciais para garantir o bem-estar das gerações atuais e futuras.

Embora a consulta pública especifique um foco em três tipos de recursos, vários exemplos se referem a florestas, montanhas, terras e parques. Além disso, para esclarecer ainda mais os critérios de classificação dos recursos, um dos comentários enfatiza a necessidade de diretrizes para diferenciar os recursos que fazem parte da terra de outros recursos naturais, uma vez que são inseparáveis. Definir os tipos de recursos também ajudará

na classificação de suas características, como ilustrado pelo exemplo do petróleo, um recurso natural considerado não explorado em seu estado natural.

O IPSASB classifica a discussão sobre o estado natural em dois conceitos importantes, ocorrência natural e estado natural:

> 1.7. O termo "ocorrência natural" significa que o recurso surgiu sem a ação humana. Recursos do subsolo, água e recursos vivos se enquadram nessa categoria, e as questões contábeis associadas a eles são abordadas nos capítulos 3, 4 e 5, respectivamente (IPSASB, 2022, p. 12).

Em certos casos, pode ser mais fácil separar e classificar os ativos com base em seu estado natural e ocorrência. No entanto, outros tipos de recursos naturais dificultam essa classificação. Além disso, duas perspectivas estão associadas a essa discussão: 1) recursos utilizados para comercialização e produção, que refletem o propósito do mercado de recursos naturais; 2) recursos alinhados com a sustentabilidade, que necessitam de reconhecimento contábil para seu controle e preservação.

Além disso, algumas considerações sugerem expandir o conceito de estado natural para garantir que intervenções benéficas, como aquelas voltadas para a preservação e manutenção, não sejam vistas como ações que distorcem o estado natural desses recursos.

> C26 - Reconhecemos a necessidade de distinguir entre recursos naturais e outros recursos. Dada a extensão da intervenção humana no planeta, há poucos lugares na superfície ou na atmosfera que estão livres de intervenção humana. Por exemplo, a chuva ácida e os microplásticos na chuva têm sido observados em todo o planeta, incluindo áreas remotas como o Monte Everest. Aparecem evidências de que até a floresta amazônica era, na verdade, uma floresta manejada até que doenças do Velho Mundo, como a varíola, dizimaram a população.

De acordo com o IPSASB, intervenção humana é definida como qualquer ação que possa alterar a quantidade e/ou qualidade de um recurso natural (IPSASB, 2022). Com base nessa definição, pode-se inferir que intervenções voltadas para a preservação ou conservação de recursos naturais podem não estar alinhadas com a característica de estado natural desses recursos. Além disso, a natureza desses recursos e o tipo de intervenção podem influenciar se esses recursos são reconhecidos ou desreconhecidos como ativos.

Por outro lado, é necessário atentar-se sobre como essas intervenções afetarão os relatórios financeiros ao considerar o reconhecimento dos recursos naturais como ativos. Essa preocupação é reforçada pelo fato de que essas intervenções estarão sujeitas a controle, ao custo associado ao reconhecimento adequado desses ativos e aos riscos relacionados a fatores que poderiam levar à sua desqualificação para reconhecimento.

À luz desses argumentos, as manifestações apoiaram a necessidade do IPSASB de uma posição mais clara sobre as intervenções humanas, incluindo exemplos e indicadores que ajudariam a avaliar sua operacionalização, não apenas no reconhecimento inicial desses ativos, mas, mais importante, em sua avaliação a longo prazo. Quais são os riscos e benefícios associados a essas informações contábeis e como as intervenções podem ser controladas, sejam voltadas para a manutenção e preservação dos recursos naturais ou para a mitigação da degradação? Os respondentes sugeriram vários *frameworks*, incluindo o Protocolo do Capital Natural, como recomendações para identificar, avaliar e gerenciar os recursos naturais.

4.1.2 Contabilidade de Recursos Naturais

A segunda questão explora se um recurso natural pode ser reconhecido como um ativo nas demonstrações contábeis preparadas de acordo com as IPSAS. Para o reconhecimento, o recurso natural deve atender à definição de elemento e ser mensurável de maneira que cumpra as características qualitativas, levando também em consideração as limitações de informação de acordo com os demonstrativos.

A Estrutura Conceitual (EC) define um ativo como “um recurso controlado no presente pela entidade como resultado de evento passado” (IPSASB, 2023). No setor público, uma definição mais ampla de recurso abrange tanto a capacidade de gerar benefícios econômicos quanto o potencial de oferecer serviços. Além disso, o ativo deve estar sob controle atual como resultado de um evento passado.

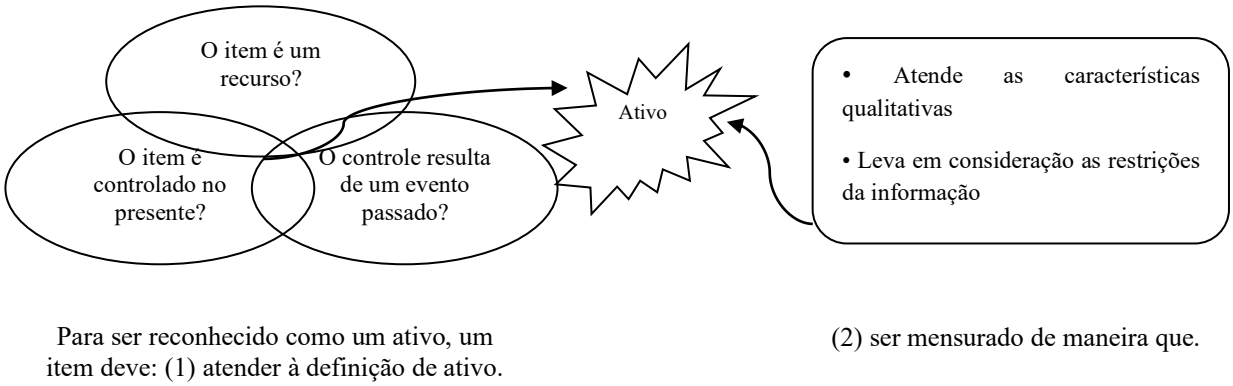
Além de atender à definição de ativo, os recursos naturais também devem satisfazer as características qualitativas da informação: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade. O IPSASB descreve os seguintes critérios que devem ser considerados para o reconhecimento dos recursos naturais:

> Os critérios de reconhecimento [os critérios que devem ser atendidos para que um elemento seja reconhecido nas demonstrações contábeis] são os seguintes:
> • Um item satisfaz a definição de um elemento, e
> • Pode ser mensurado de uma maneira que atenda às características qualitativas e leve em consideração as limitações da informação nos relatórios contábeis de propósitos gerais (IPSASB, 2022, p. 17).

As limitações de informação são materialidade e custo-benefício. A Figura 3 descreve os critérios para o reconhecimento dos recursos naturais como ativos nas demonstrações contábeis.

Figura 3

Critérios para reconhecimento de ativos no Projeto de Recursos Naturais do IPSASB



Fonte: Adaptado de IPSASB (2022)

Ao abordar essa questão, surgem críticas em relação à classificação dos recursos naturais como ativos, particularmente no que diz respeito ao reconhecimento, mensuração e ao tratamento contábil subsequente. Em relação ao reconhecimento, os respondentes questionam a definição de ativo na EC, debatendo se a perspectiva de que os recursos naturais devem ser preservados em seu estado natural está alinhada com a definição de recursos

voltados para a geração de benefícios econômicos, ampliando assim o papel atribuído ao potencial de fornecer serviços.

Uma perspectiva sugere que a definição atual de ativo poderia dificultar o reconhecimento dos recursos naturais, "devido às incertezas sobre o controle e/ou a obtenção de uma mensuração confiável – C47." Esse ponto de vista levanta preocupações sobre as vantagens da norma em construção, já que a inclusão nas demonstrações contábeis exigiria alinhamento com a definição de ativo. Além disso, o projeto carece de clareza sobre se os recursos naturais devem ser classificados como ativos circulantes ou não circulantes, e não fornece orientação sobre a contabilidade por partida dobrada, deixando incerto se os lançamentos devem ser reconhecidos diretamente no patrimônio líquido ou por meio da demonstração do resultado.

> C47 - Questionamos, portanto, o benefício de desenvolver um padrão contábil para recursos naturais se o objetivo principal for estabelecer requisitos relacionados ao reconhecimento de ativos.
>
> C1 - Mas não há menção a nenhum tipo de ativo, se será reconhecido como um ativo circulante ou não circulante? Acho que deveria ser reconhecido como um ativo circulante, devido à disponibilidade das condições para o reconhecimento.
>
> C2 - Como um recurso natural seria registrado? A terra pode ou não já estar registrada, o crédito no registro dos recursos naturais seria para a terra ou para a receita?

Além disso, a natureza restritiva da definição de ativo levanta preocupações sobre o cumprimento das características qualitativas, que "estabelecem um padrão relativamente alto para a mensuração do valor monetário de um ativo nas demonstrações contábeis – C27." Embora alguns recursos naturais possam atender a essas características qualitativas, uma parte significativa não cumpriria todos os critérios, além das limitações da informação descritas na EC.

Reconhece-se que o IPSASB forneceu uma discussão limitada sobre como as características qualitativas impactam o reconhecimento dos recursos naturais, destacando a necessidade de uma exploração mais aprofundada no documento de consulta. Para abordar

essa questão, recomenda-se que cada entidade avalie se as informações disponíveis são adequadas para o reconhecimento individual dos ativos, aprimorando assim sua capacidade de tomada de decisão.

> C50: Ao considerar a definição de ativo, os critérios de reconhecimento e os critérios de mensuração conforme descritos no documento de consulta, é improvável que quaisquer recursos naturais significativos sejam reconhecidos nas Demonstrações Financeiras Resumidas.

> C29: Na nossa opinião, cada entidade do setor público deve exercer seu julgamento para determinar se as informações disponíveis são suficientemente confiáveis, levando em consideração os fatos e circunstâncias locais específicos.

Também é importante destacar que o controle sobre os recursos naturais é frequentemente ambíguo. Muitos desses recursos não são destinados à venda ou a obtenção de benefícios econômicos, e seu potencial de serviço não se limita a uma única entidade. Uma parte significativa dos recursos naturais é compartilhada entre várias jurisdições (governos central, estadual e local) ou com povos indígenas. Cuckston et al. (2022) argumentam que o capital natural raramente está sob o controle de uma única organização, e seus benefícios raramente são exclusivos para uma entidade.

Além disso, o acesso a esses recursos frequentemente não é restrito, e "também não está claro como justificar a ocorrência de um 'evento passado' em relação a um recurso natural – C21." Para lidar com esses desafios, estão sendo feitos esforços para ampliar o conceito de controle, permitindo que o reconhecimento leve em consideração a capacidade de controlar.

> C42: Para certos recursos naturais, acreditamos que seria mais apropriado enfatizar "a capacidade de controlar", em vez de "controlado atualmente". […] Também gostaríamos de observar que os indicadores de controle são frequentemente muito subjetivos e difíceis de demonstrar para certos recursos naturais. Como resultado, acreditamos que os critérios de controle deveriam ser alterados para enfatizar "capacidade de controlar".

O desafio do reconhecimento dos recursos naturais se estende também ao processo de mensuração. As bases descritas na EC são geralmente adequadas para ativos voltados para a

geração de benefícios econômicos. No entanto, quando os ativos são preservados para conservação, esses métodos se tornam inadequados (ou seja, custo histórico, valor operacional corrente e valor justo). Dado que o documento de consulta define recursos naturais como aqueles mantidos em seu estado natural, há uma necessidade de discussões mais aprofundadas sobre abordagens alternativas de mensuração.

> C21 - Na nossa opinião, é comum que exista uma grande incerteza na mensuração de recursos naturais devido à falta de uma base de mensuração apropriada e aos custos significativos envolvidos para se chegar a uma mensuração confiável.
>
> C27 - No entanto, acreditamos que mais discussões são necessárias sobre a base de mensuração para os recursos naturais.
>
> C35 - O IPSASB também deve reconhecer que as técnicas de mensuração para recursos naturais podem evoluir no futuro à medida que as tecnologias e os métodos de modelagem avançam.

Considerando o potencial para o reconhecimento de recursos naturais como ativos, os participantes apontam que o DC não aborda todas as operações contábeis necessárias para sua inclusão nas demonstrações contábeis. O projeto não esclarece se os recursos naturais devem ser "depreciados, valorizados ou nem um nem outro – C2", nem fornece orientação sobre o tratamento contábil para "consumo, reavaliação, depreciação e exclusão – C1." Essas incertezas podem dificultar o reconhecimento desses recursos. No entanto, Unmüssig (2014) argumenta que atribuir um valor monetário ao capital natural e seus serviços poderia aumentar a conscientização pública sobre a conservação e fomentar medidas protetivas.

Dadas essas limitações, os respondentes reconhecem que a proposta "exige um comprometimento significativo de recursos e aumentaria consideravelmente o custo de preparação das demonstrações contábeis e da execução da auditoria desses relatórios – C48." Esses custos abrangeriam o mapeamento e a delimitação dos recursos naturais, além de sua incorporação nos relatórios contábeis produzidos pelos governos, levantando preocupações sobre a viabilidade da implementação deste padrão e os benefícios percebidos para as entidades.

4.2 Discussão dos Resultados

4.2.1 Limites na Implementação da Contabilidade de Recursos Naturais

Os desafios de implementação destacam questões identificadas pelos participantes em relação à proposta de recursos naturais do IPSASB. Esses desafios geralmente envolvem aspectos como apresentação, delimitação, reconhecimento, reducionismo monetário e custos associados. Esses fatores são vistos como áreas que exigem mais discussões ou refinamentos pelos responsáveis pela elaboração dos padrões, representando barreiras significativas para a sua operacionalização eficaz.

Entre as limitações de apresentação, reconhece-se que poucos recursos naturais atenderiam à definição de ativo e aos critérios de reconhecimento, resultando em apenas uma pequena proporção sendo incluída nas demonstrações contábeis, oferecendo informações relevantes aos usuários primários. Consequentemente, "a divulgação sobre recursos naturais pode ser mais adequada para relatórios fora das demonstrações financeiras preparados pela administração com base no melhor esforço – C2."

Nesse contexto, propõe-se que o IPSASB reconheça os recursos naturais fora das demonstrações contábeis, permitindo uma divulgação mais abrangente sob uma perspectiva mais ampla, voltada para a sustentabilidade. Destaca-se que os relatórios contábeis de propósitos gerais devem ter como objetivo principal "indicar a posição financeira geral e os resultados das operações do governo – C2." Portanto, uma parte significativa dos recursos naturais não gera benefícios financeiros e poderia distorcer a representação da posição financeira de uma entidade.

Por outro lado, reconhece-se que "os recursos naturais são ativos como qualquer outro pelos quais uma entidade do setor público pode ser responsabilizada – C24," sugerindo que a inclusão seletiva de alguns ativos, enquanto outros são excluídos das demonstrações contábeis, contradiz os objetivos da EC. A incorporação dessas informações nas

demonstrações também as sujeitaria à auditoria, garantindo a divulgação de informações consistentes, relevantes e representadas de forma fidedigna.

Quanto à delimitação, os participantes apontam a falta de transparência quanto ao nível de agregação dos recursos naturais classificados como ativos. O IPSASB não especifica se "os recursos naturais individuais seriam considerados ativos ou se seriam agrupados, e, em caso afirmativo, como? – C2." Alguns recursos naturais podem ser registrados individualmente, como árvores, ou agrupados, como florestas. Também é crucial que o padrão forneça exemplos específicos de unidades contábeis que podem ser agregadas ou desagregadas, bem como suas implicações para o controle.

Quanto às limitações de reconhecimento, muitos recursos naturais não podem ser medidos, e não existem parâmetros para avaliar a materialidade para inclusão nas notas explicativas das demonstrações contábeis. Esses fatores, juntamente com os desafios em estabelecer controle e aplicar bases de medição apropriadas, levaram os participantes a sugerirem que "faz mais sentido combinar o projeto de recursos naturais com o escopo mais amplo do projeto de sustentabilidade – C31," excluindo-o assim do escopo dos relatórios financeiros de propósitos gerais.

Uma preocupação evidenciada pelos participantes é o reducionismo monetário no projeto da IPSASB. O órgão responsável pela definição de normas parece estar atribuindo um viés financeiro ao tratamento desses recursos, focando nos benefícios econômicos e na avaliação financeira. Como afirmado, "informações não financeiras sobre os recursos naturais são mais úteis para a responsabilidade e para a tomada de decisões relativas à sustentabilidade dos recursos naturais – C21." Consequentemente, os requisitos de divulgação nas demonstrações financeiras são ampliados sem proporcionar benefícios significativos de informação. Além disso, enfatizar uma dimensão financeira centrada nos benefícios econômicos prejudicaria os objetivos de preservação e manutenção dos recursos naturais.

> C24 - O documento de consulta foca amplamente na retenção de recursos naturais pela sua capacidade financeira, o que não aborda a questão da sustentabilidade ambiental, e, portanto, acreditamos que a discussão sobre o potencial de serviço carece de profundidade e deveria ser ampliada.
>
> C24 - Gostaríamos que o IPSASB considerasse a contabilidade de recursos naturais de forma mais ampla, tanto em termos de reconhecimento quanto de mensuração, em vez do foco restrito adotado nesta consulta, que parece valorizar a exploração em detrimento da preservação e proteção dos recursos naturais. Sem essa mudança de foco, vemos pouco ou nenhum benefício em prosseguir com um padrão sobre o reconhecimento e a mensuração de recursos naturais.

Por fim, uma limitação na implementação são os custos envolvidos na contabilidade de recursos naturais (ou seja, despesas com pessoal, tecnologia, mapeamento, entre outros), o que seria "um exercício excessivamente custoso para os preparadores devido à avaliação complexa necessária para determinar se os recursos naturais são controlados por uma entidade que reporta e se podem ser mensurados de forma confiável – C47."

Esses resultados corroboram com De Valck et al. (2023), ao destacar as limitações relacionadas à inclusão de recursos naturais nos relatórios financeiros, como a necessidade de investir tempo, recursos humanos e financeiros; as diferenças políticas, institucionais e culturais entre os países; a inacessibilidade das informações e as limitações dos dados disponíveis; e também as diferentes perspectivas sobre a relação entre sociedade e meio ambiente. A próxima seção apresenta uma discussão sobre os principais limites regulatórios.

4.2.2 Limites Regulatórios

Além dos limites de implementação, diversos fatores dificultam a operacionalização do projeto, incluindo o escopo da norma, os benefícios percebidos pelos participantes e a necessidade de o IPSASB se engajar em um esforço de revisão mais amplo. A exigência de cumprir a definição de ativo e atender às características qualitativas e restrições das informações para incluir recursos naturais nos relatórios financeiros impedirá seu reconhecimento, já que "a maioria dos recursos naturais não atenderá a esses requisitos – C21". Além disso, o peso das informações exigidas aumenta o custo de produção dessas informações.

Nesse contexto, há uma indicação ao IPSASB de que "a maioria dos recursos naturais não atenderá a esses requisitos – C37." Esse nível de restrição limita a apresentação de informações sobre recursos naturais voltadas para a sustentabilidade, exigindo parâmetros mais flexíveis para apoiar seu reconhecimento, seja nos relatórios contábeis de propósitos gerais ou nas notas explicativas das demonstrações contábeis. Portanto, aspectos da EC que podem ser excessivamente restritivos em relação à contabilidade de recursos naturais devem ser reavaliados para facilitar a implementação da norma e reconhecer os benefícios de sua operacionalização.

Para isso, o envolvimento do órgão responsável pela norma em um esforço de revisão é crucial. Uma iniciativa focada deve ser realizada para "desenvolver orientações e exemplos ilustrativos sobre os fatores a serem considerados ao determinar se a medição confiável pode ser alcançada – C29," assim como identificar as possíveis responsabilidades associadas à gestão de recursos naturais.

Considerando que a EC está focada principalmente em aspectos financeiros, ações relacionadas à sustentabilidade muitas vezes são negligenciadas. Para abordar isso, "a Estrutura Conceitual precisará ser modificada para acomodar melhor o relatório de sustentabilidade – C39." Isso sugere que, além de apresentar casos detalhados sobre o tratamento contábil de vários recursos naturais, uma revisão abrangente das bases de ativos e dos critérios para reconhecimento e divulgação nas demonstrações contábeis é necessária. Além disso, a análise das cartas destacou a sugestão de envolver outras partes interessadas nesse processo.

Esses resultados estão alinhados com a discussão apresentada pela *Capitals Coalition* do ponto de vista das entidades privadas, oferecendo propostas para o reconhecimento do capital natural, além de sugerir uma estrutura conceitual focada em sustentabilidade (Capitals Coalition, 2022).

4.2.3 Recursos Naturais e Sociedade

Couto e Frey (2017) afirmam que os governos têm a responsabilidade fundamental de promover e garantir o pleno desenvolvimento da sociedade, o qual deve ocorrer de forma sustentável para assegurar a capacidade das gerações futuras de atender às suas próprias necessidades. De forma semelhante, Dias e Ferreira (2023) argumentam que, embora a integração dos recursos naturais contribua para a criação de valor nas empresas, o valor gerado não é reconhecido pela contabilidade, nem evidencia a participação da sociedade.

Nesse contexto, as autoras introduziram o conceito teórico do *shareholder* invisível, destacando a contribuição não reconhecida da sociedade como fornecedora de capital natural. Esse conceito enfatiza a necessidade de maior envolvimento da sociedade no desenvolvimento dos padrões contábeis, especialmente no que se refere ao tratamento contábil dos recursos naturais (Dias & Ferreira, 2023).

A sociedade faz parte do grupo de *stakeholders* e, nesse contexto, as cartas mencionaram povos originais, como os povos indígenas.

> C16 - Consideração dos direitos dos povos indígenas sobre os recursos naturais. Consideramos que qualquer discussão ou orientação sobre recursos naturais precisa também considerar o papel dos direitos e conceitos dos povos indígenas sobre os recursos naturais de um país. Em muitos casos, os direitos e conceitos dos povos indígenas sobre os recursos naturais não são compatíveis com os conceitos de relatórios financeiros e desempenharão um papel fundamental em determinar, inicialmente, se os recursos podem atender aos critérios de reconhecimento para fins de relatórios financeiros. Por exemplo, na Nova Zelândia, os direitos e conceitos Māori sobre alguns dos recursos naturais do país (como a água) podem afetar a capacidade de uma entidade pública de demonstrar que ela tem controle/propriedade sobre certos ativos naturais.
>
> C51 - A intervenção humana na forma de restauração e conservação está se tornando cada vez mais importante para reverter ou mitigar os efeitos da superexploração, mudanças climáticas e outros impactos negativos. Isso é particularmente relevante para os povos indígenas, que podem estar trabalhando na restauração de recursos naturais em terras anteriormente tomadas deles e que, posteriormente, foram devolvidas.

Larrinaga e Bebbington (2021) argumentam que uma variedade de atores desempenha um papel na proposição de normas, observando que as comunidades epistêmicas, que incluem redes acadêmicas, profissionais e entidades de consultoria, ajudam a criar as condições

necessárias para a ampla aceitação de suas propostas. Além disso, ao medir e reconhecer esses recursos, é importante considerar fatores além do valor econômico, já que o valor também pode ser definido em termos sociais, culturais, espirituais ou ambientais (Russell et al., 2017).

Isso destaca a importância de considerar o envolvimento de diversos grupos sociais. Enfatiza não apenas o tipo de informação que será compartilhada, mas também como essa informação é preparada e os componentes que moldam essa relação. Esses relatórios também esclarecem os direitos protegidos por lei, garantindo que os indivíduos não apenas tenham seu patrimônio preservado, mas também que sua continuidade seja assegurada para as gerações futuras.

5 CONCLUSÃO

Este estudo analisou as respostas à consulta pública do IPSASB sobre o reconhecimento contábil de recursos naturais por entidades do setor público. A maioria das cartas recebidas tem como origem governos e organizações representando associações de contadores públicos, apresentando um perfil relativamente homogêneo.

A discussão inicial sobre os critérios para o reconhecimento de recursos naturais como ativos diz respeito às características de seu estado natural. Embora a consulta defina três tipos de recursos, entende-se que muitos deles estão frequentemente alinhados com o valor de mercado, como a extração de petróleo e minerais. Da mesma forma, a água pode ser utilizada de maneira que uma taxa de serviço seja cobrada por sua distribuição ou tratamento. Além disso, alguns recursos vivos se enquadram no padrão de ativos biológicos. No entanto, é crucial também considerar os recursos geridos pelos governos, como reservas florestais, parques e áreas de preservação de patrimônio comum.

Nas discussões em torno das cartas, outro conceito que requer esclarecimento é o que constitui um estado natural. Esse conceito é fundamental para a compreensão do IPSASB

sobre a intervenção humana. Os termos "estado natural" e "intervenção humana" são centrais para os critérios de reconhecimento de recursos naturais como ativos. Essa análise revela várias perspectivas sobre o que poderia ser considerado um estado natural, além de preocupações quanto à possível perda desse estado após o reconhecimento inicial. Em relação à intervenção humana, os respondentes enfatizaram a necessidade de permitir intervenções que contribuam para a manutenção e preservação dos recursos naturais. Além disso, essa discussão também aborda o nível de intervenção, seja direta ou indireta, os efeitos dessa intervenção e a duração com que ela influenciará os recursos naturais.

Em relação à segunda questão, os participantes continuam a criticar a classificação dos recursos naturais como ativos. Essa postura decorre dos requisitos restritivos para o reconhecimento de ativos: (1) atender à definição de ativo e (2) cumprir as características qualitativas e as restrições da informação estabelecidas na Estrutura Conceitual. Além disso, há uma falta de parâmetros específicos para mensurar e, subsequentemente, reconhecer esses recursos.

O controle sobre os recursos naturais nem sempre é claramente definido. A divisão desses recursos entre jurisdições, o envolvimento das comunidades indígenas e o acesso irrestrito adicionam complexidade ao seu reconhecimento. Mesmo para recursos com controle claramente delineado, persistem desafios na determinação das bases de mensuração que melhor representem o recurso.

Assim, entende-se que poucos recursos naturais atenderiam aos critérios de reconhecimento de ativos, limitando a produção de informações úteis para os usuários primários. Sob essa perspectiva, os respondentes estão divididos: alguns apoiam a divulgação de recursos naturais fora das demonstrações contábeis, com premissas de apresentação mais amplas, enquanto outros argumentam que as discussões do IPSASB deveriam ser mais específicas, fornecendo modelos detalhados para reconhecimento, mensuração e

evidenciação. Isso porque, se os recursos naturais forem considerados ativos, excluí-los das demonstrações contábeis careceria de justificativa.

Respeitando a participação da sociedade na discussão, houveram poucas menções a termos como partes interessadas, exceto em países com legislações mais específicas para os povos indígenas. Essa perspectiva também está alinhada com a literatura, que destaca a importância de considerar outros valores além do valor econômico.

Também é fundamental destacar a contribuição da literatura e das discussões acadêmicas a favor da inclusão de questões ambientais nos relatórios contábeis (Dabbicco, 2021; Gu et al., 2024; Pontoppidan et al., 2024). Essa discussão começou na década de 1970 com as primeiras convenções, e cinquenta anos depois, ainda estamos debatendo os critérios para o reconhecimento dos recursos naturais. Acredita-se que essa discussão no setor público seja importante não apenas para incentivar sua adoção no setor privado, mas também para garantir melhorias na prestação de contas à sociedade e na governança sustentável dos recursos naturais (Adhikari et al. 2023; Capalbo et al., 2021).

As limitações deste estudo incluem o fato de que o debate sobre a contabilidade dos recursos naturais no setor público está restrito aos participantes que enviaram suas cartas ao IPSASB durante o processo de discussão da minuta. Embora esse seja um processo público com amplas oportunidades de participação, as cartas recebidas revelam a ausência de partes interessadas cruciais, como povos indígenas e cidadãos, destacando a falta de envolvimento de grupos importantes que deveriam ser consultados durante esse processo.

Por fim, dada essa discussão, este estudo pretende abordar apenas algumas das consultas públicas. Compreender os aspectos relacionados aos recursos naturais é necessário para avançar na discussão sobre sua mensuração e classificação contábil. Espera-se que essa discussão possa direcionar esforços para fundamentar os aspectos dos recursos naturais e

promover a desmistificação das questões envolvidas na intervenção humana, bem como os elementos a serem discutidos para favorecer o reconhecimento contábil dos recursos naturais.

REFERÊNCIAS

Adhikari, P., S. K., Nkundabanyanga, S. K., Soobaroyen, T., & Jayasinghe, K. (2023). Guest editorial: Public sector accounting in emerging economies in the evolving post-COVID-19 era. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, 35*(3), 297–308. https://doi.org/10.1108/JPBAFM-06-2023-203

Asghar, M., Cheikh, N. B., Hunjra, A. I., & Khan, A. (2024). Assessing the impact of natural capital and innovation on sustainable development in developing countries. *Journal of Cleaner Production, 460*, 142576. https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2024.142576

Aysan, A. F., Bakkar, Y., Ul-Durar, S., & Kayani, U. N. (2023). Natural resources governance and conflicts: Retrospective analysis. *Resources Policy, 85*, 103942. https://doi.org/10.1016/j.resourpol.2023.103942

Azevedo, R. R., Sediyama, G. A. S., & Aquino, A. C. B. (2024). The emergence of a research agenda on the standardization of accounting sustainability and climate-related reporting in the public sector. *Advances in Scientific & Applied Accounting, 17*(1), 9-16 https://doi.org/10.14392/asaa.2024170101

Bartoluzzio, A. I. S. S., Rodrigues, S. V. M., Tavares, M. F. N., & Freitas, M. A. L. (2020). Participação e influência dos respondentes na definição dos elementos contábeis na nova estrutura conceitual para as entidades do setor público. *Enfoque: Reflexão Contábil, 39*(1), 97–115. https://doi.org/10.4025/enfoque.v39i1.44658

Barton, A. D. (1999). A trusteeship theory of accounting for natural capital assets. *Abacus, 35*(2), 207–222. https://doi.org/10.1111/1467-6281.00041

Bebbington, J., & Rubin, A. (2022). Accounting in the Anthropocene: A roadmap for stewardship. *Accounting and Business Research, 52*(5), 582-596. https://doi.org/10.1080/00014788.2022.2079780

Ben Jabeur, S. (2024). Natural capital accounting for sustainability: Bibliometric analysis and explainable artificial intelligence modeling for citation counts. *Journal of Cleaner Production, 451*, 142138. https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2024.142138

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

Bisogno, M., Santis, S., & Tommasetti, A. (2015). Public-Sector consolidated financial statements: An analysis of the comment letters on IPSASB's exposure draft no. 49. *International Journal of Public Administration, 38*(4), 311–324. https://doi.org/10.1080/01900692.2015.999605

Capalbo, F., Waltkins, D., Steccolini, I., & Alvino, F. (2021). IPSASB and academia: A promising co-operation. *Public Money & Management, 41*(3), 181–183. https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1873593

Capitals Coalition. (2016). *Natural Capital Protocol*. https://capitalscoalition.org/capitals-approach/natural-capital-protocol/?fwp_filter_tabs=guide_supplement

Capitals Coalition. (2020). *Improving nature's visibility in financial accounting*. https://naturalcapitalcoalition.org/wp-content/uploads/2020/04/NatCap_VisFinAccount_final_20200428.pdf

Capitals Coalition. (2022). *Towards a Conceptual Framework for Sustainability Reporting*. https://capitalscoalition.org/publication/conceptual-framework-for-sustainability-reporting/

Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N., & Cauwenberge, P. V. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison. *International Review of Administrative Sciences, 81*(1), 158–177. https://doi.org/10.1177/0020852314546580

Costanza, R., d'Arge, R., de Groot, R., Farber, S., Grasso, M., Hannon, B., Limburg, K., Naeem, S., O'Neill, R. V., Paruelo, J., Raskin, R. G., Sutton, P., … & van den Belt, M. (1997). The value of the world's ecosystem services and natural capital. *Nature, 387*(6630), 253–260. https://doi.org/10.1038/387253a0

Couto, E. T., & Frey, M. R. (2017). Análise da evidenciação da sustentabilidade pela contabilidade aplicada ao setor público municipal. *Revista de Contabilidade da UFBA, 11*(2), 45–62. https://doi.org/10.9771/rc-ufba.v11i2.16635

Cuckston, T., Russell, S., & Bebbington, J. *Risks of Perverse Outcomes from Accelerating Natural Capital Thinking*. We Value Nature. https://wevaluenature.eu/sites/default/files/2022-04/We_Value_Nature_Natural_Capital_Thinking_Briefing_Paper.pdf

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

Dasgupta, P. (2021). *The Economics of Biodiversity: The Dasgupta Review*. HM Treasury.

De Valck, J., Jarvis, D., Coggan, A., Schirru, E., Pert, P., Graham, V., & Newlands, M. (2023). Valuing ecosystem services in complex coastal settings: An extended ecosystem accounting framework for improved decision-making. *Marine Policy, 155*, 105761. https://doi.org/10.1016/j.marpol.2023.105761

Dias, R. S. O., & Ferreira, A. C. S. (2023). Shareholder invisível: uma perspectiva teórica da relação entre capital natural, negócios e sociedade. *Cadernos EBAPE.BR, 21*(5), 2023–0188. https://doi.org/10.1590/1679-395120230188

Gaia, S., & Jones, M. J. (2017). UK local councils reporting of biodiversity values: a stakeholder perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal, 30*(7), 1614–1638. https://doi.org/10.1108/AAAJ-12-2015-2367

Gray, R., Adams, C., & Owen, D. (2014). *Accountability, Social Responsibility and Sustainability: Accounting for Society and the Environment*. Pearson Higher Ed.

Gu, Y., Katz, S., Wang, X., Vasarhelyi, M., & Dai, J. (2024). Government ESG reporting in smart cities. *International Journal of Accounting Information Systems, 54*, 100701. https://doi.org/10.1016/j.accinf.2024.100701

Guerry, A. D., Polasky, S., Lubchenco, J., Chaplin-Kramer, R., Daily, G. C., Griffin, R., Ruckelshaus, M., Bateman, I. J., Duraiappah, A., Elmqvist, T., Feldman, M. W., Folke, C., Hoekstra, J., Kareiva, P. M., Keeler, B. L., Li, S., McKenzie, E., Ouyang, Z., Reyers, B., … Vira, B. (2015). Natural capital and ecosystem services informing decisions: From promise to practice. *Proceedings of the National Academy of Sciences of the United States of America, 112*(24), 7348–7355. https://doi.org/10.1073/pnas.1503751112

Houdet, J., Ding, H., Quétier, F., Addison, P., & Deshmukh, P. (2020). Adapting double-entry bookkeeping to renewable natural capital: An application to corporate net biodiversity impact accounting and disclosure. *Ecosystem Services, 45*, 101104. https://doi.org/10.1016/j.ecoser.2020.101104

IPSASB. (2022). *Consultation paper, natural resources*. https://www.ipsasb.org/publications/consultation-paper-natural-resources

IPSASB. (2023). *The conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities*. https://www.ipsasb.org/publications/conceptual-framework-general-purpose-financial-reporting-public-sector-entities-2023

Jones, M. J. (2003). Accounting for biodiversity: operationalising environmental accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal, 16*(5), 762–789. https://doi.org/10.1108/09513570310505961

Khan, Z., et al. (2020). Natural resource abundance, technological innovation, and human capital nexus with financial development: A case study of China. *Resources Policy, 65*, 101585. https://doi.org/10.1016/j.resourpol.2020.101585

Larrinaga, C., & Bebbington, J. (2021). The pre-history of sustainability reporting: a constructivist reading. *Accounting, Auditing and Accountability Journal, 34*(9), 131–150. https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2017-2872

Lodhi, I. (2024). Extract or conserve? The Hartwick-rule and sustainable environmental governance. *Heliyon, 10*(3). 1-8. https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2024.e24631

Lukman, T., Yahaya, A. K., & N-yelkabo Tuu, G. (2023). External stakeholders in the collaborative governance of natural resources in Ghana: Experiences from the Wa West District. *Environmental Challenges, 13*, 1-13. https://doi.org/10.1016/j.envc.2023.100769

Polasky, S., & Daily, G. (2021). An introduction to the economics of natural capital. *Review of Environmental Economics and Policy, 15*(1), 87–94. https://doi.org/10.1086/713010

Pontoppidan, C. A., Bisogno, M., Caruana, J., & Dabbico, G. (2024). Safeguarding our roots: natural resources accounting and reporting in the public sector. *Meditari Accountancy Research, 32*(7), 147–170. https://doi.org/10.1108/MEDAR-07-2023-2106

Rambaud, A. (2023). *How can accounting reformulate the debate on natural capital and help implement its ecological approach?* (Working Paper, n. 273) Paris, France: Agence

Française de Développement. https://www.afd.fr/en/ressources/how-can-accounting-reformulate-debate-natural-capital-and-help-implement-its-ecological-approach

Russell, S., Milne, M. J., & Dey, C. (2017). Accounts of nature and the nature of accounts: Critical reflections on environmental accounting and propositions for ecologically informed accounting. *Accounting, Auditing and Accountability Journal, 30*(7), 1426–1458. https://doi.org/10.1108/AAAJ-07-2017-3010

Siddiqui, J. (2013). Mainstream biodiversity accounting: potential implications for a developing accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal, 26*(5), 779–805. https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2013-1242

Singh, S., Sharma, G. D., Radulescu, M., Balsalobre-Lorente, D., & Bansal, P. (2024). Do natural resources impact economic growth: na investigation of P5+1 countries under sustainable management. *Geoscience Frontiers, 15*(3), 101595. https://doi.org/10.1016/j.gsf.2023.101595

United Nations, (2014). *System of Environmental-Economic Accounting 2012. Central Framework*. https://seea.un.org/sites/seea.un.org/files/seea_cf_final_en.pdf

Unmüssig, B. (2014). Monetizing nature: Taking precaution on a slippery slope. *Great Transition Initiative*, August, 6–11. https://greattransition.org/publication/monetizing-nature-taking-precaution-on-a-slippery-s

Virto, L. R., Weber, J. L., & Jeantil, M. (2018). Natural capital accounts and public policy decisions: findings from a survey. *Ecological Economics, 144*, 244-259. https://doi.org/10.1016/j.ecolecon.2017.08.011

Whetten, D. A. (1989). What constitutes a theoretical contribution? *Academy of Management Review*, *14*(4), 490–495.

Accounting for Natural Resources: Understanding the Perspectives from IPSASB Comment Letters

Alann Inaldo Silva de Sá Bartoluzzio
Universidade Federal Fluminense e Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, Brasil
E-mail: alannb@id.uff.br

Rayla dos Santos Oliveira Dias
Universidade Federal Fluminense, Rio de Janeiro, Brasil
E-mail: raylaoliveira@id.uff.br

ABSTRACT

Objective: *Analyze the responses to the consultation paper about natural resources, precisely chapters 1 and 2, which address whether the requirement to be in its natural state should be used to scope what is considered natural resources and about the premises for recognition in the financial statements.*

Method: *A content analysis was conducted on the 51 comment letters submitted to the IPSASB regarding chapters 1 and 2 of the natural resources consultation paper in public sector financial reporting.*

Originality/Relevance: *Deepening participants' understanding of the key challenges in implementing the natural resources project helps anticipate potential hurdles and obstacles in the regulatory process. This approach broadens the debate and enables the integration of the Brazilian context into the discussion developed at a global level.*

Results: *These results highlight the complexity of discussing natural resources in public accounting and developing a comprehensive standard related to government dynamics. In-depth debates are still needed on what characterizes natural resources in public entities and the criteria to be met for their recognition and disclosure by governments.*

Theoretical/Social contributions: *The discussion advances the literature by analyzing the letters and the perspectives of different countries, providing elements and characteristics that must be considered when developing a standard concerning recognizing natural resources in public sector financial reports. Furthermore, this study reinforces the relevance of involving society in discussing and constructing accounting standards and the importance of considering Indigenous peoples.*

Keywords: *Natural Resources, Accounting, IPSASB, IPSAS, Coment Letters.*

Received: October 31, 2024
Revised: January 24, 2025
Accepted: February 27, 2025
Published: August 31, 2025