

## TRATAMENTO CONTÁBIL DOS HERITAGE ASSETS E BOA GOVERNANÇA PÚBLICA

### ACCOUNTING TREATMENT OF HERITAGE ASSETS AND GOOD PUBLIC GOVERNANCE

Marcos Igor da Costa Santos<sup>1</sup> e Rayane Farias dos Santos<sup>2</sup>

#### Resumo

O presente estudo objetivou discutir sobre o impacto do tratamento contábil dos *Heritage Assets* (HAs) para a Boa Governança Pública, buscando contribuir com a literatura da Governança Pública e com os normativos contábeis no que tange ao melhor direcionamento a ser tomado referente aos HAs. Para tal, uma revisão literária foi realizada abordando sobre os HAs e a Boa Governança Pública. Em relação ao primeiro, buscou-se compreender sobre o tratamento contábil desses ativos, as dificuldades e vantagens desses bens patrimoniais para a contabilidade e sua importância para a sociedade. Já a segunda, contemplou dois aspectos que foram a transparência e *accountability*. Sugere-se que os normativos contábeis precisam estabelecer bases de mensuração que possuam menos problemas para retratar as informações fielmente aos usuários de acordo com a essência e maneira de uso de cada HA. Além disso, é preciso retratar os casos que não existe possibilidade de que a contabilização seja alcançada de maneira relevante, exigindo que esses bens sejam evidenciados em um relatório gerencial a parte, assim como os HAs sejam separados de todos os demais ativos por suas características únicas.

**Palavras-chave:** *Heritage Assets*. Governança Pública. Normativos contábeis.

#### Abstract

The present study aimed to discuss the impact of the accounting treatment of Heritage Assets (HAs) for Good Public Governance, seeking to contribute to the Public Governance literature and accounting regulations regarding the best direction to be taken regarding HAs. To this end, a literary review was carried out addressing HAs and Good Public Governance. Regarding the first, we sought to understand the accounting treatment of these assets, the difficulties and advantages of these assets for accounting and their importance to society. The second covered two aspects that were transparency and accountability. It is suggested that accounting standards need to establish measurement bases that have fewer problems to faithfully portray information to users according to the essence and way of using each HA. In addition, it is necessary to portray the cases in which there is no possibility that accounting is achieved in a relevant way, requiring that these assets be evidenced in a separate management report, as well as the HAs being separated from all other assets due to their unique characteristics .

**Key-words:** *Heritage Assets*. Governmental Governance. Accounting Rules.

## 1 Introdução

<sup>1</sup> Doutor em Ciências Contábeis - UFPB, marcosigor2508@gmail .

<sup>2</sup> Mestra em Ciências Contábeis - UFPB, rayane.farias10@hotmail.com.

Em consequência da situação financeira global, torna-se cada vez mais relevante que os cidadãos tenham condições de observar o desempenho financeiro e gerencial da gestão pública (Caperchione & Lapsley, 2011). A Administração Pública, como poder de gestão das diretrizes políticas governamentais, se torna fundamental no processo de atendimento as necessidades da sociedade através do Estado (Stafford & Stapleton, 2017).

Braga (2013) comenta que a Administração Pública vem sofrendo várias reformas buscando otimizar o serviço desempenhado. Dentre as reformas ocorridas surge o conceito de Governança, no âmbito do *New Public Management*, como um modelo dirigido por princípios de responsabilização e transparência. A Boa Governança se refere ao processo de maximização do interesse público, uma espécie de gestão colaborativa da vida pública realizada tanto pelo Estado quanto pelos cidadãos e uma nova relação entre o Estado político e a sociedade civil, bem como o estado ótimo para ambos (Keping, 2018).

Nesse sentido, a questão da disponibilidade de informações contábeis precisas se torna bastante relevante, visto que há a necessidade de quantificar e medir a boa governança pública (Pollitt, 2011). O objetivo de medir o que constitui "valor público", com a inserção de ferramentas novas e qualificadas, tornou uma questão central para a boa governança pública (Graaf & Van der Wal, 2010).

Biondi e Lapsley (2014) destacam que, no âmbito da disponibilização de informações contábeis, um assunto bastante debatido são os *Heritage Assets* (HAs) ou “Bens Patrimoniais”. Keping (2018) comenta que os HAs correspondem aos novos desafios enfrentados pelas práticas contábeis para alcançar a transparência e *accountability* no governo e nos serviços públicos.

Os HAs desempenham um papel importante no desenvolvimento da cultura de uma nação ou país, visto que agem como um meio unificador para aproximar os cidadãos a terem mais orgulho e apreciar mais plenamente sua história e cultura. Esses bens patrimoniais podem ter um valor histórico, educacional e científico significativo (Aversano, Christiaens & Van Thielen, 2019).

Diversos estudiosos e definidores de padrões internacionais estiveram envolvidos em pesquisas para um tratamento contábil apropriado para os HAs. O reconhecimento, avaliação e divulgação desses bens vêm gerando vários questionamentos que envolvem o seu enquadramento e a melhor forma de tratá-los (Aversano, Ferrone, Christiaens, Sannino & Polcini, 2015). As soluções identificadas ainda parecem insatisfatórias e, portanto, o debate científico sobre o assunto ainda é amplamente aberto (Woon, Chatterjee & Cordery, 2019).

Este difícil desafio coloca um limite sobre o potencial da contabilidade em contribuir com o cumprimento da boa governança pública, e para o fornecimento de informações contábeis robustas para a tomada de decisões (Biondi & Lapsley, 2014). Consequências paradoxais surgem no âmbito da contabilização ou não dos HAs no sentido se realmente atrapalham, ao invés de ajudar, as avaliações adequadas do desempenho financeiro e posição dos governos públicos (West & Carnegie, 2010).

Diante do que foi explanado sobre os HAs, o estudo teve como propósito debater sobre a contabilização dos HAs, tendo a seguinte problemática: Qual o impacto da contabilização dos *Heritage Assets* para a Boa Governança Pública? Para responder o problema proposto, esta pesquisa tem como objetivo discutir sobre o tratamento contábil dos *Heritage Assets* para a Boa Governança Pública.

O trabalho se justifica visto que no âmbito nacional não foram encontrados estudos buscando compreender as consequências desse desencadeamento contábil para a boa governança no setor público. Biondi e Lapsley (2014) citam que vários estudos tratam sobre as dificuldades da contabilização dos HAs e como os normativos vem se posicionando a respeito do assunto, porém existem poucas pesquisas que abordam as consequências dessas ações para uma maior transparência e *accountability* no setor público.

O *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) destacam que há uma falta de orientação e desafios para obter um consenso sobre os HAs. Assim, existem oportunidades para novas pesquisas a serem realizadas (Biondi & Lapsley, 2014).

Desconhecer ou ignorar a relação adequada entre os sistemas contábeis e a prestação de contas é problemático, pois a contabilidade precisa fornecer uma estrutura conceitual para estender a responsabilidade corporativa e prestação de contas de forma conservadora, que sustente e reforce os interesses dos usuários (Dillard & Vinnari, 2019).

Assim, este estudo busca contribuir para a literatura da governança pública e com os normativos contábeis a respeito do engajamento mútuo entre a forma de contabilização dos *Heritage Assets* e de que maneira a boa governança pode ser exercida, visa ainda favorecer a transparência e interesse dos cidadãos e melhor gerenciamento dos órgãos públicos.

Diante do exposto, com o intuito de alcançar o objetivo proposto, este estudo está estruturado em quatro seções. A primeira é a introdução, onde o tema e o objetivo são apresentados. A segunda é a revisão da literatura que aborda sobre os desafios enfrentados na contabilização dos *HAs* e aspectos da Boa Governança pautada na Transparência e *Accountability* no Setor Público. Na terceira, inicia-se a discussão a respeito das consequências da contabilização e melhor direcionamento dos HAs para o setor público e os cidadãos. Em seguida, apresenta-se as considerações finais sobre a temática e sugestões para pesquisas futuras.

## 2 Fundamentação Teórica

### 2.1 *Heritage Assets*: reconhecimento e evidenciação

Os Bens Patrimoniais são aqueles ativos que apresentam um intrínseco valor histórico, artístico, científico, tecnológico, geofísico ou ambiental (Aversano et al., 2015). Eles diferem de outros tipos de bens quanto ao seu valor, pois são, muitas vezes, impossíveis de reproduzir e substituir, e são altamente improváveis de serem negociados (Ferri, Sidaway & Carnegie, 2021).

A Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura (UNESCO) distingue os bens patrimoniais entre patrimônio cultural e natural. O primeiro é representado por monumentos, grupos de edifícios ou locais históricos, estéticos, arqueológicos, científicos, etnológico ou antropológico. Já o segundo considera aspectos físicos, biológicos e geológicos, bem como o *habitat* de plantas ameaçadas de extinção e espécies animais e áreas de especialidades científicas (Aversano et al., 2015).

Lima Filho, Simões, Silva e Chagas (2011) abordam que tais bens levam consigo uma importância enorme para cada sociedade por sua representatividade histórica e/ou cultural, cuja intenção de sua preservação é indefinida.

Os normativos possuem visões diferentes quanto ao tratamento dos HAs. O *Financial Reporting Standard* (FRS) 102 proveniente da Irlanda e do Reino Unido apresentam orientações nas quais as entidades não são obrigadas a reconhecer os HAs, devendo justificar apenas o motivo e, caso resolvam reconhecê-los, devem apresentá-los separadamente de outros ativos fixos, mensurando-os através do modelo de custo ou reavaliação (Corazza, Cisi & Scagnelli, 2020).

Para o *Financial Accounting Standards Board* (FASB) ainda não existe uma forma de mensurar os HAs, pois o valor histórico e cultural desses ativos é maior do que o valor monetário. Assim, o órgão público deve apenas fazer referência a uma nota no balanço que divulgue informações sobre ativos patrimoniais, mas nenhum valor deve ser evidenciado. Além disso, deve-se distinguir os ativos patrimoniais em multiuso e patrimoniais puros, cujo primeiro possui além de sua característica patrimonial, uma função de serviço, que deve ser lançada, capitalizada e depreciada conforme sua vida útil (Santana, Barbosa & Oliveira, 2016).

No Brasil, ainda não existem normas que regulamentam o tratamento contábil desses ativos, e não é comum o controle de natureza econômico-financeira ou patrimonial desses bens. As normas do *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS) 17, trata sobre ativo imobilizado e nela são encontradas orientações para o tratamento contábil dos HAs, não exigindo o reconhecimento, mas caso opte por reconhecer, deve-se adotar as exigências de divulgação da norma e pode, facultativamente, aplicar as exigências de mensuração (Maranhão, 2020).

Outro ponto que merece destaque é que os bens patrimoniais normalmente apresentam fluxo de caixa negativo, ou seja, as despesas com a sua manutenção normalmente são maiores que as receitas proporcionadas, contrariando o conceito do *International Accounting Standard Board* (IASB), que define como Ativo aquele recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos (IASB, 2006).

Dificuldades são apontadas por Aversano et al (2015) e Wolf, Christiaens e Aversano (2021) quanto a: identificar um valor contábil, com base em preços de mercado, pois são totalmente capazes de refletir o valor da cultura, patrimônio ambiental, educacional ou histórico; estimar sua vida útil, que também pode ser indefinida em alguns casos; existir restrições legais ou estatutárias que proíbem ou limitam a venda; além de que eles são, muitas vezes, insubstituíveis e seu valor pode aumentar com o tempo, mesmo que sua condição física se deteriore.

No que tange as bases de contabilização, caso o façam, muitos questionamentos surgem quanto ao custo histórico, que não representa o valor atual com precisão, e o valor justo, que não está apto a representar uma medida confiável, já que muitas vezes nem existem mercados para esses bens. Além disso, o custo de reposição, custo de reprodução, o valor presente e o valor de privação também são difíceis de realizar porque pressupõem a existência de um mercado pronto (Aversano et al., 2015).

Nesse sentido, Christiaens, Rommel, Barton, Everaert (2012) sugerem que os bens patrimoniais não devem ser capitalizados e incluídos na demonstração da posição financeira. Já Aversano et al (2015) enfatiza que os problemas relacionados com a avaliação e reconhecimento de bens patrimoniais destacam a necessidade de aumentar os requisitos de divulgação relevantes.

Aversano, Christiaens e Van Thielen (2019) entendem que por mais valiosos que sejam esses bens patrimoniais, eles não satisfazem a definição de ativos. Logo, a maximização do valor financeiro não é uma meta apropriada para sua gestão, e portanto, devem ser reconhecidos como ativos mantidos em confiança pelo governo e apreciados pelos benefícios culturais que proporcionam à sociedade. O cuidado, uso e condição devem ser relatados para fins de gestão e responsabilidade fora das demonstrações financeiras. Ademais, a forma de contabilização dependerá da sua natureza e seu propósito de uso.

Outro problema de reconhecimento envolve os itens patrimoniais com uso múltiplo, como edifícios históricos usados como escritórios do governo. Assim, surge a questão de saber se todo o bem histórico deve ser reconhecido como um bem patrimonial ou apenas as seções que não são usadas pelo governo, enquanto as seções usadas são reconhecidas como um ativo regular na categoria de imobilizado e equipamentos (Wolf, Christiaens & Aversano, 2021).

Woon, Chatterjee e Cordery (2019) explanam que independentemente dos problemas de medição e avaliação, todos os bens do governo, incluindo bens patrimoniais, devem ser relatados nas demonstrações financeiras, pois a informação é útil para a tomada de decisão e medição do desempenho.

Ouda (2014) aponta algumas vantagens no que concerne a contabilização desses bens, como: obter algum nível de controle patrimonial, atendimento as características fundamentais de qualidade das demonstrações contábeis, representação fidedigna e relevância, assim como por meio de sua capitalização, pelo menos parcial, pode vir a melhorar a qualidade da informação.

Diante do que foi apresentado, percebe-se que literatura a respeito dos HAs ainda precisa evoluir, visto que existem várias visões conflitantes a respeito da caracterização desses bens, o seu enquadramento nos demonstrativos financeiros, o melhor processo de evidenciação e reconhecimento.

## 2.2 Boa Governança: *Accountability* e Transparência no Setor Público

A boa governança identifica limites e responsabilidades para lidar com questões sociais e econômicas (Keping, 2018). Ela é pautada no sentido de que o governo tem a responsabilidade de usar ferramentas e técnicas de gerenciamento para orientar os assuntos públicos, assim como, em termos de ciência política, se refere ao processo de administração política, incluindo abordagens para lidar com a gestão de recursos públicos (Bennett, Di Franco, Calò, Nethery, Niccolini, Milazzo & Guidetti, 2019).

Keping (2018) destaca que a boa governança é a cooperação ativa e produtiva entre o Estado e os cidadãos, e a chave para o seu sucesso reside nos poderes que participam da administração. O referido autor cita que apenas quando os cidadãos têm condições suficiente para participar de formulação de políticas, administração e supervisão podem elevar o Estado e dar as mãos para construir autoridade e ordem pública.

A boa governança pode compensar certas deficiências do Estado e do mercado na regulação e coordenação (Bennett et al., 2019). A maior ou menor capacidade de governança dependente da condição de criação de canais institucionalizados, legítimos e eficientes, de mobilização e envolvimento da comunidade na Administração Pública. Logo, para que isso aconteça os cidadãos precisam ser bem informados sobre a gestão administrativa desenvolvida (Azevedo & Anastasia, 2020).

RIC- Revista de Informação Contábil -ISSN 1982-3967	v.16	e-022014	1-13	2022
---	------	----------	------	------

Bennett et al (2019) comentam que a boa governança é respaldada em seis fundamentos essenciais: legitimidade, transparência, responsabilidade, estado de direito, capacidade de resposta e eficácia. Nesse estudo, dois fundamentos são considerados para a discussão dos desafios enfrentados pelos HAs que são a *accountability* e a transparência. As formas e os níveis de *accountability* e transparência da ordem pública afetam, por sua vez, os padrões de governabilidade vigentes nas diferentes sociedades (Azevedo & Anastasia, 2020).

O conceito de *accountability* estabelece a obrigação daquele que gerencia os recursos de prestar contas de sua gestão, e evidenciar a adequada utilização desses recursos (Keay, 2017). Lima Filho et al (2011) apontam que a eficácia dos procedimentos de *accountability* está intrinsecamente associada a um governo que considera os interesses dos cidadãos.

Keay (2017) destaca que apenas com uma *accountability* plena, isto é, com informações públicas e prestações de contas transparentes por parte dos gestores, adequadamente auditadas pelos controles externo e interno dos órgãos fiscalizadores, é que os cidadãos podem atuar efetivamente nas decisões públicas.

A responsabilidade é limitada pelo que é divulgado e o que é divulgado é limitado pela contabilidade empregada nos relatórios financeiros. A maioria das tentativas de melhorar a responsabilidade aumentando a divulgação reflete mudanças incrementais no sistema contábil tradicional, um sistema que foi explicitamente projetado para atender às necessidades dos provedores de capital financeiro (Dillard & Vinnari, 2019).

O conceito de transparência é respaldado como uma teoria emergente do papel da informação contábil na responsabilidade pública e de governança. Keping (2018) destaca que são múltiplas as interpretações sobre o que constitui transparência e o que ela busca alcançar, incluindo questões de legitimidade e confiança. Stafford e Stapleton (2017) corroboram e citam que a transparência alcançou um apelo universal no discurso contemporâneo como um elemento-chave da boa governança. Além disso, a ênfase na transparência é vista como um aprimoramento da responsabilidade pública.

Dessa maneira, o mero ato de disponibilizar novas formas de informação para alcançar a transparência pode ser visto como unidimensional e não aborda a complexidade dos diferentes comportamentos dos atores no exercício da *accountability*. A disponibilidade de informações pode ser vista como um alcance mínimo de transparência, sendo efetivamente alcançada quando os usuários podem processar e usar essas informações para bons resultados (Azevedo & Anastasia, 2020).

Problemas perniciosos de avaliação podem acabar com o desejo de uma boa governança, baseada em informações contábeis de alta qualidade. Principalmente levando-se em consideração o que enfatiza a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público (NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL), com as definições de características fundamentais e de melhoria da informação contábil.

A construção de informações contábeis neutras, imparciais e materiais pode desencadear em maiores níveis de transparência e melhorar a boa governança pública. Relatórios aprimorados são considerados um meio de melhor cumprir as obrigações de prestação de contas do governo para com os *stakeholders* (Basnan, Salleh, Ahmad, Harun & Upawi, 2017).

Azevedo e Anastasia (2020) citam que os gestores públicos têm o dever de responder aos resultados de suas atividades, demonstrar o valor gerado (ou possivelmente destruído) a

partir das atividades realizadas. Para que exista uma boa governança, os órgãos públicos têm que informar a comunidade sobre as atividades que realizam na gestão de bens patrimoniais, a fim de permitir à coletividade expressar uma opinião sobre as escolhas políticas realizadas (Aversano et al., 2015).

Além do mais, os sistemas contábeis precisam ser projetados para atender a requisitos específicos de sistemas de responsabilização alternativos e os seus requisitos devem refletir os critérios de avaliação primordiais dos constituintes interessados (Dillard & Vinnari, 2019). Assim, torna-se essencial reconhecer a importância das relações de responsabilidade operacional que pode fornecer uma estrutura para auxiliar na especificação dos sistemas de prestação de contas e redes de responsabilidade de vários grupos de interesses.

O desejo de ter medidas de qualidade da boa governança oferece uma oportunidade para medidas e práticas contábeis entrarem nesta esfera e contribuir para a boa governança pública (Pollitt, 2011). Na verdade, as ideias contemporâneas do setor público quanto aos relatórios estão imbuídas em uma teoria emergente de transparência (Woon, Chatterjee & Cordery, 2019), que repercute com as reflexões advindas da nova governança do setor público.

### 3 Discussão

Os HAs vêm demandando uma grande discussão literária e global devido as suas características únicas. Afinal, como elencado por Maranhão (2020), a essência desses bens ultrapassa seus valores financeiros, surgindo questionamentos de como contabilizar os demais valores históricos e culturais levando-se em consideração que muitas vezes não há mercados que os comparem ou medidas que expressem seu valor a sociedade.

Do mesmo modo, como destacado por Corazza, Cisi e Scagnelli (2020), tais bens não se caracterizam como ativos devido à definição desses conceitos e também há que se levar em consideração que os órgãos normatizadores não chegaram ainda a uma conclusão nem quanto a sua definição e presença nos relatórios financeiros, muito menos qual base melhor representaria sua inserção nos demonstrativos financeiros públicos.

Tomando por base que a boa governança é respaldada por vários fundamentos essenciais, as dificuldades comentadas anteriormente podem impactar nas informações elencadas nos demonstrativos financeiros e no maior esclarecimento aos cidadãos de como tais bens patrimoniais são geridos. Os relatórios financeiros devem ser projetados para facilitar a gestão no alcance de seus objetivos da forma mais eficiente possível e demonstrar a responsabilidade de gestão para o público como a fonte de parte de seu financiamento (Ouda, 2014).

Conforme Dillard e Vinnari (2019) os relatórios financeiros devem mostrar todos os fundos concedidos, as possíveis receitas provenientes de tais bens, os gastos com operações, manutenção e trabalhos de restauração e novas aquisições.

Aversano et al. (2015) apontam que, do ponto de vista geralmente compartilhado pelos principais definidores de padrões internacionais, tais ativos devem ser incluídos nas demonstrações financeiras porque melhoram a qualidade de informações, permitindo que diferentes tipos de usuários sejam informados sobre a real situação financeira das entidades públicas. Porém, Biondi e Lapsley (2014) destacam que muitas vezes a preocupação excessivamente técnica da contabilidade deixa de lado elementos mais significativos de

transformação do setor público, como a adoção de uma cultura mais gerencial nos serviços públicos.

A gestão de HAs necessita de divulgações adicionais relacionadas às suas características específicas. Em particular, os usuários estão interessados também em informações descritivas, como informações não financeiras relacionadas aos objetivos das entidades que detêm os ativos, os níveis de desempenho em gerenciá-los, bem como as políticas e custos de manutenção e conservação (Wolf, Christiaens & Aversano, 2021).

Biondi e Lapsley (2014) exprimem que as informações financeiras são consideradas úteis, mas não tão significativas quanto algumas outras formas de narrativa ou divulgação de informações. Pois, como os HAs representam um caso extremo de dificuldade contábil, devido a avaliação de seus aspectos não estarem em conformidade com as características de exclusividade e não repetibilidade, a inclusão de mais informações narrativas é considerada primordial.

Considerando que os sistemas de informações contábeis não são apropriados ou causam muitas dificuldades de inserção dos HAs, por estes não satisfazerem os requisitos contábeis para reconhecimento, uma alternativa necessária é um sistema de informação para facilitar a sua gestão e responsabilização. Considerando os pontos fracos dos métodos de avaliação tradicional, torna-se desejável identificar critérios alternativos que pode ajudar nas decisões de gerenciamento e formuladores de políticas (Aversano et al., 2015).

Qualquer sistema de informação deve ser desenhado para se adequar aos objetivos e ao ambiente no qual o órgão opera. Logo, uma nova abordagem que leve em consideração as características distintas dos bens patrimoniais públicos é necessária (Aversano, Christiaens & Van Thielen, 2019). A análise de estudos de casos desenvolvido por Aversano et al (2015) demonstrou que a presença de um padrão específico para ativos patrimoniais não leva a uma resolução das questões contábeis relacionadas com estes bens. Os Padrões IPSAS aplicam ao setor público, conceitos e métodos semelhantes àqueles usados no setor privado, sem considerar as características específicas dos bens patrimoniais.

Dada a subjetividade envolvida em sua avaliação, chegar a um acordo quanto ao valor cultural dos bens patrimoniais e a tradução do valor intrínseco em termos financeiros é um esforço que raramente resulta em consentimento. Uma possível solução é oferecida pelo estudo de Aversano e Christiaens (2014) que sugerem a adoção de uma atividade de envolvimento de várias partes interessadas para determinar uma escolha dos critérios contábeis a serem aplicados na fase de mensuração, e caso não seja possível, uma narrativa mais extensa sobre o que ficar de fora dos demonstrativos.

Além do mais, é desvantajoso para o governo se os itens do patrimônio que podem ser medidos de maneira razoável não forem contabilizados e relatados em suas demonstrações financeiras, uma vez que esses ativos podem ajudar a melhorar e refletir a posição financeira do governo como um todo. Um registro listando todos os ativos é menos distorcido do que uma demonstração financeira que inclui apenas alguns desses ativos (Tavares, Gonçalves & Niyama, 2010).

No entanto, é importante garantir que os valores financeiros determinados sejam confiáveis (Basnan et al., 2017). Há que se ter a conscientização de que informações irrelevantes e não confiáveis são prejudiciais para a boa gestão. Essas informações distraem a atenção da administração e dos formuladores de políticas (Aversano, Christiaens & Van Thielen, 2019).

Basnan et al (2017) enfatizam que mesmo o valor monetário de um bem patrimonial não podendo ser razoavelmente determinado, as informações não financeiras desses ativos ainda devem ser divulgadas nas notas das demonstrações financeiras para que os usuários dos relatórios financeiros tenham uma imagem real dos ativos patrimoniais do governo, ao mesmo tempo permitindo que o governo cumpra claramente sua responsabilidade perante todas as partes interessadas por meio de relatórios.

Existe espaço suficiente para outras formas de contabilidade, como a contabilidade não financeira, para comunicar todos os valores criados pelos órgãos públicos por meio de seus bens patrimoniais, como valores qualitativos intrínsecos, sociais, culturais e naturais que são mais importantes e muitas vezes significativamente maior do que o valor contábil econômico (Corazza, Cisi & Scagnelli, 2020).

Ferri, Sidaway e Carnegie (2021) exprimem que uma solução quanto ao paradoxo enfrentado pelos HAs, no sentido de que a contabilização desses bens pode ser vantajosa, assim como prejudicial aos relatórios financeiros e usuários da informação devido a suas características únicas e obstáculos, é tratar as lógicas de avaliações culturais e contábeis separadas. Mas até que ponto os demonstrativos financeiros seriam fiéis ao utilizar este tipo de procedimento?

Tavares, Gonçalves e Niyama (2010) apontam que as relações institucionais e sociais vêm sendo ignoradas pelos entes públicos e estes são problemas que necessariamente prejudicam a precisão da avaliação e contabilização de bens patrimoniais. Como são, ou como devem ser avaliados os bens patrimoniais nos relatórios financeiros na busca de uma boa governança pública? Esse é um questionamento ainda não solucionado.

No Balanço Geral da União (BGU) do Brasil, no fim do exercício 2020, foi constatado uma contabilidade que reflete apenas o valor referente à parte física do bem, não sendo considerado o valor cultural dos bens patrimoniais. Observa-se que a falta de estudos mais profundos e normas referentes ao tema e as características dos HAs dificultam bastante a contabilização desses bens (Santana, Barbosa & Oliveira, 2016).

Aversano, Christiaens e Van Thielen (2019) e Maranhão (2020) apontam que na busca de uma boa Governança Pública é melhor não reconhecer ativos patrimoniais nos balanços, contudo especificar algumas informações qualitativas sobre eles em um documento separado.

Biondi e Lapsley (2014) citam que a discussão sobre o tema ainda está em aberto e todas as reflexões devem ser levadas em consideração. Aversano et al (2015) e Basnan et al (2017) sugerem aumentar o nível de informações não financeiras como sendo uma proposta para solucionar o reconhecimento desses bens patrimoniais.

Dessa maneira, os cidadãos conseguem compreender quais bens se enquadram nessa categoria, qual a finalidade de seu uso e o gerenciamento realizado pelo ente público quanto a manutenção e conservação dos HAs, como bens de suma importância para a sociedade.

Três diferentes possibilidades são evidentes: atribuir um valor aos bens patrimoniais (determinado de alguma forma) e reconhecê-los no balanço; dar-lhes um valor, se razoável e relevante, e incluí-los em notas explicativas; não lhes dar nenhum valor (porque é impossível, não representativo, muito difícil ou muito caro) e reconhecê-los apenas de forma qualitativa. Mas a melhor maneira para a efetividade da boa governança pública é ainda um caso que necessita discussão.

Conforme apontado por Ferri, Sidaway e Carnegie (2021) se os valores monetários e culturais não puderem ser expressos de maneira confiável nos demonstrativos, manter a parte

monetária e cultural separada, mas divulgada nos demonstrativos retrataria melhor tal realidade do que apenas demonstrar o valor financeiro e esquecer o valor cultural, o que desencadearia em uma informação não fidedigna. Ou ainda, contabilizar os dois valores de forma conjunta sem uma base mensurável retrataria uma realidade abstrata.

Logo, a contabilização ou não dos HAs recai em julgamento de valor dos responsáveis pela construção dos demonstrativos e, para isto, eles precisam estar amparados em normativos mais esclarecidos, assim como buscar a melhor maneira de prestar contas e responsabilizar-se pelo gerenciamento de tais bens, diante de uma transparência não apenas mínima, mas elevada.

Para muitos, talvez o nível de julgamento possa interferir na boa governança, no entanto, é preciso ter o bom senso na compreensão de que nem tudo pode ser transformado em números confiáveis. Tavares, Gonçalves e Niyama (2010) destacam que a contabilidade está rodeada de situações complexas, com alto grau de subjetividade e valor não monetários muitas vezes superiores aos monetários. Assim, deixar de lado tais relações torna-se prejudicial ao avanço da ciência contábil.

Percebe-se ainda que a maneira de contabilizar e evidenciar os HAs impacta na transparência demonstrada pelos órgãos públicos, bem como no alcance de uma *accountability* plena, desencadeando em maior ou menor grau de governança. Portanto, cabe aos pesquisadores, profissionais contábeis e normatizadores buscarem soluções acessíveis e que suportem as decisões dos responsáveis pela elaboração dos demonstrativos contábeis.

Diante dos argumentos apresentados, tornam-se essenciais trazer os valores confiáveis dos HAs para dentro dos demonstrativos e apontar bases de mensuração adequadas, além da maneira pelo qual os valores foram obtidos. No entanto, levando-se em consideração as limitações atuais encontradas, um relatório gerencial a parte pode servir de suporte para os usuários das informações contábeis lançarem seus julgamentos a respeito da condução dos entes públicos quanto aos bens patrimoniais e se de fato uma boa governança vem sendo alcançada.

#### 4 Considerações Finais

O presente estudo buscou discutir, por meio da literatura levantada a respeito dos *heritage assets* e da boa governança, o impacto do tratamento contábil dos HAs para a Boa Governança Pública.

A literatura dos HAs ainda permanece incipiente no sentido de que opiniões muito conflitantes quanto ao seu tratamento são encontradas, nos quais muitos pesquisadores apoiam a inserção da parte monetária (física) desses bens dentro dos demonstrativos, enquanto outros apontam que há que se contabilizar também os aspectos intangíveis, desencadeando em questionamentos sobre a melhor maneira de mensurá-los, e ainda, falhas são apontadas em todas as bases de mensuração quanto a representação fidedigna desses bens patrimoniais.

Uma terceira linha de pesquisadores entende que a solução para os conflitos dos HAs está na busca por uma maneira não financeira de divulgação, por meio do uso de notas explicativas, relatórios gerenciais em separado, uma narrativa maior a respeito de tais bens, pautada na maneira de como a administração pública vem gerenciando-os, manuseio, conservação e seus valores intangíveis para a sociedade.

A boa governança adentra nesses conflitos dos HAs no sentido de que a mesma se pauta na transparência, responsabilização e prestação de contas. Dessa maneira se os HAs são esquecidos ou mal contabilizados/evidenciados, os governantes não retratam aos cidadãos informações relevantes e fidedignas, interferindo no poder de julgamento da sociedade quanto a condução do governo. Para o alcance da boa governança apenas transparência mínima e uma prestação de contas ineficiente, no que tange aos demonstrativos contábeis, são insuficientes.

A solução proposta por esta pesquisa é que, diante das dificuldades apontadas no que concerne aos HAs e a busca para que seu tratamento possa impactar de maneira positiva na governança pública, os normativos contábeis deveriam estipular bases de mensuração que possuam menos problemas para retratar as informações fielmente aos usuários de acordo com a essência e maneira de uso de cada bem. Retratar quais os casos que não há possibilidade de que a contabilização seja alcançada de maneira relevante, exigindo que esses bens sejam evidenciados em um relatório gerencial a parte, assim como os HAs sejam separados de todos os demais ativos por suas características únicas.

Nesse sentido, com essa base de apoio proveniente dos formuladores de normas, os responsáveis pelos demonstrativos contábeis têm condições de pautar-se em uma base sólida para realizar seus julgamentos, prezando sempre pela divulgação de todas as informações relativas aos bens patrimoniais, seja esta informação tratada de maneira financeira ou gerencial. Afinal, para o alcance da boa governança exige-se transparência máxima e prestação de contas que permitam o julgamento da sociedade sobre o gerenciamento dos bens públicos.

## Referências

- Aversano, N., Ferrone, C., Christiaens, J., Sannino, G., & Polcini, P. (2015). Heritage assets in local government financial reporting: the analysis of two case studies. *Journal of Economy, Business and Financing*, 3(1), 35-46.
- Aversano, N., Christiaens, J., & Van Thielen, T. (2019). Does IPSAS meet heritage assets' user needs?. *International Journal of Public Administration*, 42(4), 279-288.
- Azevedo, S. D., & Anastasia, F. (2020). Governança, “accountability” e responsividade. *Brazilian Journal of Political Economy*, 22, 82-100.
- Basnan, N., Salleh, M. F. M., Ahmad, A., Harun, A. M., & Upawi, I. (2017). Challenges in accounting for heritage assets and the way forward: Towards implementing accrual accounting in Malaysia. *Geografia-Malaysian Journal of Society and Space*, 11(11).
- Bennett, N. J., Di Franco, A., Calò, A., Nethery, E., Niccolini, F., Milazzo, M., & Guidetti, P. (2019). Local support for conservation is associated with perceptions of good governance, social impacts, and ecological effectiveness. *Conservation letters*, 12(4), 126-140.
- Biondi, L., & Lapsley, I. (2014). Accounting, transparency and governance: the heritage assets problem. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 11(2), 146-164.

- Braga, L. V. (2013). *Governo eletrônico e governança do setor público: um estudo comparativo global*. 185fls. Tese (Curso de Doutorado em Administração). Universidade de Brasília, Brasília, Distrito Federal, Brasil.
- Caperchione, E., & Lapsley, I. (2011). Fazendo comparações em contabilidade governamental. *Responsabilidade Financeira e Management*, 27(2), 103-106.
- Christiaens, J., Rommel, J., Barton, AD & Everaert, P. (2012), “Deveriam todos os bens de capital de governos sejam reconhecidos como ativos na contabilidade financeira?”, *Baltic Journal of Management*, 7(4), 429-443.
- Corazza, L., Cisi, M., & Scagnelli, S. D. (2020). Valuing Universities’ Heritage Assets in Light of the Third Mission of Universities. In *Management, Participation and Entrepreneurship in the Cultural and Creative Sector* (pp. 33-59). Springer, Cham.
- Dillard, J., & Vinnari, E. (2019). Critical dialogical accountability: From accounting-based accountability to accountability-based accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 62, 16-38.
- Ferri, P., Sidaway, S. I., & Carnegie, G. D. (2021). The paradox of accounting for cultural heritage: a longitudinal study on the financial reporting of heritage assets of major Australian public cultural institutions (1992–2019). *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 34(4), 983-1012.
- Graaf, G., & Van der Wal, Z. (2010). Managing conflicting public values: Governing with integrity and effectiveness. *The American Review of Public Administration*, 40(6), 623-630.
- IASB. (2006). International Accounting Standard Board. Conceptual Framework – Asset Definition. Information for Observers, World Standard Setters Meeting, London.
- Keay, A. (2017). Stewardship theory: is board accountability necessary?. *International Journal of Law and Management*, 59(6), 1292-1314.
- Keping, Y. (2018). Governance and good governance: A new framework for political analysis. *Fudan Journal of the Humanities and Social Sciences*, 11(1), 1-8.
- Lima Filho, R. N., Simões, P. E. M., da Silva, M. S., & Chagas, S. B. (2011). Accountability e governo eletrônico: uma análise sobre a participação popular. *Revista Pensamento Contemporâneo em Administração*, 5(2), 17-32.
- Maranhão, M. H. P. B. (2020). *Alternativas para o reconhecimento e evidenciação contábil dos heritages assets em uma Instituição de Ensino Superior: um estudo na*

*Universidade Federal Rural de Pernambuco* (Master's thesis, Universidade Federal de Pernambuco).

- Ouda, H. A. (2014). Towards a practical accounting approach for heritage assets: An alternative reporting model for the NPM practices. *Journal of Finance and Accounting*, 2(2), 19-33.
- Pollitt, C. (2011). Innovation in the public sector: an introductory overview. *Innovation in the public sector*, 35-43.
- Santana, E. C. D., Barbosa, A. S. D. O., & Oliveira, L. G. D. (2016). Heritage assets no Brasil: um estudo de caso sobre a Ilha Fiscal. *Pensar Contábil*, 17(64), 74-93.
- Stafford, A., & Stapleton, P. (2017). Examining the Use of Corporate Governance Mechanisms in Public–Private Partnerships: Why Do They Not Deliver Public Accountability? *Australian Journal of Public Administration*, 76(3), 378-391.
- Tavares, A. L., Gonçalves, R. S., & Niyama, J. K. (2010). Heritage assets: uma análise comparativa das normas emanadas do FASB, ASB e CFC. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 3(1), 65-89.
- West, B. e Carnegie, GD (2010), “Contabilidade das margens caóticas: relatórios financeiros da biblioteca coleções das universidades públicas da Austrália, 2002-2006”, *Contabilidade, Auditoria e Responsabilidade Journal*, 23 (2), 201-228.
- Wolf, A., Christiaens, J., & Aversano, N. (2021). Heritage assets in the due process of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). *Public Money & Management*, 41(4), 325-335.
- Woon, P. P., Chatterjee, B., & Cordery, C. J. (2019). Heritage reporting by the Australian public sector: Possibilities from the concepts of new public governance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1(5), 212-224.