

Contabilização dos *Heritage Assets* e Boa Governança Pública

Marcos Igor da Costa Santos

Universidade Federal de Alagoas - UFAL

E-mail: marcosigor2508@gmail.com

Rayane Farias dos Santos

Universidade de Brasília - UnB

ORCID : 0000-0001-6500-1096

E-mail: rayane.farias10@hotmail.com

RESUMO

O presente estudo objetivou discutir o impacto da contabilização dos *Heritage Assets* 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 *Heritage Assets*. Para tal, uma revisão literária foi realizada buscando compreender como esses ativos vêm sendo tratados atualmente, bem como as dificuldades e vantagens desses bens patrimoniais para a contabilidade e sua importância para a sociedade. A boa governança pública pode ser alcançada através da transparência e da *accountability*. Além disso, sugestões são realizadas quanto ao tratamento dos HA's e a compreensão de como impactam na governança pública, podendo maximizá-la ou afetá-la, interferindo na capacidade de julgamento da sociedade quanto a condução gerencial do governo.

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

1. INTRODUÇÃO

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).

A Administração Pública vem sofrendo várias reformas que buscam otimizar o serviço desempenhado. Dentre as reformas ocorridas surge o conceito de Governança, no âmbito no *New Public Management*, como um modelo dirigido por princípios de responsabilização e transparência (Braga, 2013). 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 em uma nova relação entre o Estado político e a sociedade civil, bem como o estado ótimo dos dois (Keping, 2018).

Nesse sentido, a questão da disponibilidade de informações contábeis precisas é bastante relevante, dada a necessidade de quantificação e medição na boa governança pública (Pollitt, 2011). O objetivo de medir o que constitui "valor público" com ferramentas

novas e qualificadas tornaram-se uma questão central na boa governança pública (Graaf & Van der Wal, 2010).

No âmbito da disponibilização de informações contábeis, um assunto que vem ganhando bastante destaque nacional e internacional são os *Heritage Assets* (HA's) ou “Bens Patrimoniais”, como exemplo dos desafios enfrentados pelas práticas contábeis para alcançar a transparência e *accountability* no governo e nos serviços públicos (Biondi & Lapsley, 2014).

Os HA's desempenham um papel importante no desenvolvimento da cultura de uma nação, visto que eles agem como um meio unificador para aproximar os cidadãos como membros de uma nação a ter mais orgulho dela e apreciar mais plenamente sua história e cultura. Esses bens patrimoniais podem ter um valor histórico, educacional e científico significativo (Barton, 2000).

Nas últimas duas décadas, diversos estudiosos e definidores de padrões internacionais estiveram envoltos em pesquisas para um tratamento contábil apropriado para os HA's. O reconhecimento, avaliação e divulgação desses bens vêm gerando vários questionamentos que envolvem o seu enquadramento e a melhor forma de tratá-los (Aversano et al., 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, além de fornecer informações contábeis robustas para a tomada de decisões (Biondi & Lapsley, 2014). Consequências paradoxais surgem no âmbito da contabilização ou não dos HA's no sentido se realmente atrapalham, ao invés de ajudar, as avaliações adequadas do desempenho financeiro e posição dos governos públicos (West e Carnegie, 2010).

Dessa maneira surge o seguinte questionamento: Qual o impacto da contabilização dos *Heritage Assets* para a Boa Governança Pública? Para responder o problema proposto, esta pesquisa tem como objetivo discutir o impacto da contabilização 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.

Muito é tratado sobre as dificuldades de contabilização dos HA's e como os normativos vem se posicionando a respeito, mas não as consequências dessas ações para uma maior transparência e *accountability* no setor público. O *International Public Sector Accounting Standards* (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 HA's, portanto, há espaço 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, sustentando e reforçando 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 desse engajamento mútuo entre a forma de contabilização dos *Heritage Assets* e de que maneira a boa governança pode ser exercida, visando favorecer a transparência e interesse dos cidadãos e melhor gerenciamento dos órgãos públicos.

A pesquisa está estruturada iniciando-se por esta introdução, seguida de uma revisão da literatura sobre os desafios enfrentados na contabilização dos *Heritage Assets* e aspectos

da Boa Governança pautada na Transparência e *Accountability* no Setor Público. Na terceira sessão inicia-se a discussão a respeito das consequências da contabilização e melhor direcionamento dos HA's para o setor público e os cidadãos. Finalizando com as considerações finais sobre a temática e sugestões futuras.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 *Heritage Assets*

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, sendo altamente improváveis de serem negociados (Ferri, Sidaway & Carnegie, 2021).

A Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura (UNESCO) distinguem 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 et al. (2010) 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 HA's. O FRS 102 proveniente da Irlanda e do Reino Unido apresentam orientações que as entidades não são obrigadas a reconhecer os *heritage assets*, devendo justificar apenas o motivo e, caso resolvam reconhecê-los, devem apresentá-los separadamente de outros ativos fixos, mensurando-os por meio de um modelo de custo ou reavaliação (Corazza, Cisi & Scagnelli, 2020).

Para o *Financial Accounting Standards Board* - FASB ainda não existe uma forma de mensurar os *heritage assets*, 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 devem ser lançados, capitalizados e depreciados conforme sua vida útil (Santana, Barbosa & Oliveira, 2016).

No Brasil, ainda não existem normas que regulem o tratamento contábil desses ativos, e não é comum o controle de natureza econômico-financeira ou patrimonial desses bens. As normas internacionais do IASB, IPSAS 17, trata sobre ativo imobilizado e nela são encontradas orientações para o tratamento contábil dos *heritage assets*, 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 por eles, contrariando o conceito do *International Accounting Standards Board* – IASB.

Dificuldades são apontadas por Hooper, Kearins e Green (2005) e Aversano et al (2015) 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; e, os HA's 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 não poder representar seu valor atual com precisão e o valor justo 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.

Barton (2000) entende 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, devendo 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 (Blondal, 2003).

Smith (2007) explana 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, poder vir a melhorar a qualidade da informação.

Diante do que foi apresentado, percebe-se que literatura a respeito dos *heritage assets* 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.

2.3 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).

Kepling (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 na 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 é 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).

Bennett (2010) 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 *heritage assets* que são o *accountability* e 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, evidenciando a adequada utilização desses recursos (Keay, 2017). Lima Filho, Simões, Silva & Chagas (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 governança. Hood e Heald (2006) observam que são múltiplas as interpretações sobre o que constitui transparência e o que ela busca alcançar, incluindo questões de legitimidade e confiança. Segundo os autores, ela alcançou um apelo universal no discurso contemporâneo como um elemento-chave da boa governança. A ênfase na transparência é vista como um aprimoramento da responsabilidade pública (Koppell, 2005).

Dessa maneira, o mero ato de disponibilizar novas formas de informação para alcançar a transparência pode ser visto como unidimensional e não abordando 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 com bons resultados (Biondi & Lapsley, 2014).

Problemas perniciosos de avaliação podem acabar com o desejo para uma boa governança baseada em informações contábeis de alta qualidade. Principalmente levando-se em consideração o que enfatiza o CPC 00 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 et al., 2017).

Políticos, a quem os cidadãos delegaram o poder de gerir os bens públicos, têm o dever de responder aos resultados de suas atividades, demonstrando o valor gerado (ou possivelmente destruído) a partir das atividades realizadas (Carnegie & Wolnizer, 1995). 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 (Hood & Heald, 2006), que repercute com as reflexões advindas da nova governança do setor público.

3. DISCUSSÃO

Os *Heritage Assets* 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 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 e, 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 HA's 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 (Mack & Ryan, 2006).

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 HA's 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 HA's, 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 é necessária que leve em consideração as características distintivas dos bens patrimoniais públicos (Barton, 2000). 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 IPSASs aplicam-se ao setor público, conceitos e métodos semelhantes a aqueles usados no setor privado, sem considerar a 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 (Stanton & Stanton, 1997).

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 (Barton, 2000).

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 HA's, 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?

Stanton e Stanton (1997) 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.

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.

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 às características dos *heritage assets* dificultam bastante a contabilização desses bens (Santana, Barbosa & Oliveira, 2016).

Rentscheler e Potter (1996) e Barton (2000) 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.

Como uma discussão ainda em aberto todas as reflexões sobre o tema devem ser levadas em consideração, mas como uma proposta de solução atual e apontada por muitos autores (Biondi e Lapsley, 2014; Aversano et al., 2015; Basnan et al., 2017, por exemplo) levando em consideração os desafios encontrados na contabilização dos bens patrimoniais, aumentar o nível de informações não financeiras a respeito desses bens parece mais adequado.

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 HA's como bens de suma importância para a sociedade.

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 *heritage assets* 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, principalmente números confiáveis. A contabilidade por fazer partes das ciências humanas estará rodeada de situações que não são apenas econômicas, que possuem grau de subjetividade maiores e valor não monetários muitas vezes superiores. E, conforme apontado por Stanton e Stanton (1997) deixar de lado tais relações vem a ser prejudicial.

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

A busca por trazer a maior parte dos valores e de forma comparável dos HA's para dentro dos demonstrativos se torna essencial, apontar bases de mensuração viáveis, 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.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo buscou discutir, por meio de revisão de literatura disponível sobre o tema a respeito dos *heritage assets* e da boa governança assim como seu impacto da contabilização dos HA's para a Boa Governança Pública.

A literatura dos HA's ainda apresenta vasto campo para discussão, 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, falHA's 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 *heritage assets* 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 que a administração pública vem gerenciando-os, manuseio, conservação e seus valores intangíveis para a sociedade.

A boa governança adentra nesses conflitos dos HA's no sentido de que ela se pauta na transparência, responsabilização e prestação de contas. Dessa maneira se os HA's 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 sobre esses bens. Para o alcance da boa governança apenas transparência mínima e uma prestação de contas ineficiente, no que tange aos demonstrativos contábeis, são insuficientes.

Assim é que se propõe que, diante das dificuldades apontadas no que concerne aos *heritage assets* 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 HA's sejam separados de todos os demais ativos por suas características únicas.

Logo, 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.

Azevedo, S. D., & Anastasia, F. (2020). Governança, “accountability” e responsividade. *Brazilian Journal of Political Economy*, 22, 82-100.

Barton, A. D. (2000). Accounting for public heritage facilities—assets or liabilities of the government? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.

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), e12640.

Biondi, L., & Lapsley, I. (2014). Accounting, transparency and governance: the heritage assets problem. *Qualitative Research in Accounting & Management*.

Blondal J. (2003) Provisão contábil e orçamentária: questões-chave e desenvolvimentos recentes. *OECD Journal on Budgeting* 3 (1), 43-59

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.

Carnegie, G. D., & Wolnizer, P. W. (1995). The financial value of cultural, heritage and scientific collections: an accounting fiction. *Australian Accounting Review*, 5(9), 31-47.

Christiaens, J., Rommel, J., Barton, AD e Everaert, P. (2012), “Deveriam todos os bens de capital de governos sejam reconhecidos como ativos na contabilidade financeira?”, *Baltic Journal of Management*, vol. 7 No. 4, pp. 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*.

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.

Hood, C., & Heald, D. (2006). *Transparency: The key to better governance?* (Vol. 135). Oxford University Press for The British Academy.

Hooper, K., Kearins, K., & Green, R. (2005). Knowing “the price of everything and the value of nothing”: accounting for heritage assets. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 18 (3), 410-433.

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*.

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.

Koppell, J. G. (2005). Pathologies of accountability: ICANN and the challenge of “multiple accountabilities disorder”. *Public administration review*, 65(1), 94-108.

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.

Lima Tavares, A., Souza Gonçalves, R., & Niyama, J. K. (2010). Heritage assets: uma análise comparativa das normas emanadas do FASB, ASB e CFC. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 65-89.

Mack, J. e Ryan, C. (2006), “Reflexões sobre os fundamentos teóricos do propósito geral relatórios financeiros dos departamentos do governo australiano”, *Contabilidade, Auditoria e Accountability Journal*, 19(4), 529-612.

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.

Rentschler, R., & Potter, B. (1996). Accountability versus artistic development: The case for non-profit museums and performing arts organizations. *Accounting, auditing & accountability journal*, 9(5), 100-113.

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.

Smith P (2007) Money and the Monument. *Accountancy* 139 (1362), 22-26.

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.

Stanton, P. J., & Stanton, P. A. (1997). Governmental accounting for heritage assets: economic, social implications. *International Journal of Social Economics*, 33(4), 303-316.

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.

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.