



Universidade de Brasília (UnB)

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas (FACE)

Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias (CCA)

Bacharelado em Ciências Contábeis

Mabel Regina Godinho

ANÁLISE DA EVIDENCIAÇÃO DO PATRIMÔNIO CULTURAL MUNDIAL NO  
BRASIL SEGUNDO A UNESCO: UM TESOURO *OFF BALANCE*

Brasília

2021

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura  
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen  
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Sérgio Antônio Andrade de Freitas  
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor José Márcio Carvalho  
Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas  
Públicas

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Nazaré  
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Alex Laquis Resende  
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Diurno

Professor Doutor José Lúcio Tozetti Fernandes  
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Noturno

Mabel Regina Godinho

ANÁLISE DA EVIDENCIAÇÃO DO PATRIMÔNIO CULTURAL MUNDIAL NO  
BRASIL SEGUNDO A UNESCO: UM TESOURO *OFF BALANCE*

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia)  
apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis  
e Atuariais da Universidade de Brasília, como  
requisito parcial à conclusão da disciplina Pesquisa  
em Ciências Contábeis e consequente obtenção do  
grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof. Dra. Diana Vaz de Lima

Brasília

2021

*Dedico este trabalho à minha família e  
amigos, minha fonte de amor e inspiração.*

## AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por ser amparo e não deixar faltar saúde para que eu pudesse cumprir meus objetivos, e, por cuidar e proteger meus familiares e amigos durante tempos tão difíceis.

Aos meus pais, Célio e Marta, que sempre foram exemplo de perseverança, ética e humildade. Me ensinando com doçura e tenacidade valores valiosos que lhes foram passados durante a vida.

Aos meus irmãos, Graziela e Matheus por acrescentarem leveza à minha rotina e por sempre acreditarem em mim.

Ao meu noivo, Tiago, que com zelo e amor me incentiva a nunca desistir e cuida dos meus sonhos como se fossem os dele.

À Universidade de Brasília, pela oportunidade de cursar uma segunda graduação e sempre acrescentar à minha vivência, me possibilitando a descoberta de inúmeros pontos de vista.

Aos meus amigos de graduação, Honorato Neto, Felipe Martins e Victória Reis, que me emprestaram mãos e ouvidos quando mais precisei e fizeram este momento da minha vida leve e feliz.

À minha orientadora, Diana Vaz de Lima, que com compreensão, paciência e entusiasmo, acreditou, incentivou e orientou a elaboração deste trabalho.

# ANÁLISE DA EVIDENCIAÇÃO DO PATRIMÔNIO CULTURAL MUNDIAL NO BRASIL SEGUNDO A UNESCO: UM TESOURO *OFF BALANCE*

## RESUMO

O presente estudo tem como objetivo analisar o conteúdo da evidenciação dos ativos que compõem o patrimônio cultural mundial no Brasil, segundo a Unesco, nas demonstrações contábeis dos entes federados locais responsáveis por sua promoção e acautelamento. Para fins deste estudo, esses ativos foram identificados como *Heritage Assets*. Para tratar a questão da pesquisa, foi efetuada análise de conteúdo das demonstrações contábeis e respectivas notas explicativas dos entes federados brasileiros onde encontram-se localizados os 15 patrimônios culturais mundiais identificados pela Unesco, relativas aos exercícios financeiros dos anos de 2018, 2019 e 2020. Os achados do estudo mostram que não há evidenciação do patrimônio cultural mundial brasileiro em nenhum dos entes federados locais responsáveis por sua promoção e acautelamento, observando-se, apenas, no que tange à divulgação de informação sobre os bens imóveis atinentes aos patrimônios culturais, alguns apontamentos em notas explicativas nos municípios de Olinda (Pernambuco), Salvador (Bahia) e Rio de Janeiro (Rio de Janeiro), registrando que medidas e procedimentos serão implantados para que a evidenciação, o reconhecimento e a mensuração desses bens sejam feitos até o mês de janeiro de 2023. Registre-se que, apesar de a evidenciação dos *Heritage Assets* ainda ser facultativa da perspectiva das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) e das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBC TSP), e que mesmo que ainda se apresentem dificuldades para o tratamento contábil desses valores, iniciativas nesse sentido são importantes não só pelo fato de a evidenciação das informações desses ativos contribuir para atingir o objetivo dos relatórios financeiros e para a tomada de decisão do usuário (IFAC, 2021b, item BC32, p.110), mas, também, pelo seu atendimento às condições de integridade e autenticidade exigidos pelo Comitê de Patrimônio Mundial da Unesco, que reconheceu que seus valores culturais estão expressos de modo verídico e legítimo.

Palavras-Chave: Brasil; *Heritage Assets*; Patrimônio Cultural Mundial; Teoria Contábil; Unesco.

## ÍNDICE DE ILUSTRAÇÕES

### FIGURAS

Figura 1 - Distribuição do Patrimônio Cultural Mundial .....	8
Figura 2 - Patrimônios Culturais Mundiais do Brasil.....	22
Figura 3 - Cálculos para avaliação/reavaliação e determinação do valor de bens - DF .....	28

### TABELAS

Tabela 1 - Linha temporal da evolução normativa para a proteção do patrimônio cultural no Brasil.....	11
Tabela 2 - Quadro-resumo das normas internacionais e experiências de outros países sobre <i>reporting de Heritage Assets</i> .....	15
Tabela 3 - Quadro-resumo dos Patrimônios Culturais Mundiais Brasileiros.....	19
Tabela 4 - Ações para a evidenciação do Patrimônio Cultural – Olinda/PE.....	24
Tabela 5 - Ações para a evidenciação do Patrimônio Cultural – Salvador/BA.....	26
Tabela 6 - Ações para a evidenciação do Patrimônio Cultural – Rio de Janeiro/RJ .....	31
Tabela 7 - Análise dos Balanços Patrimoniais e Notas Explicativas de 2018 a 2020 .....	32

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	1
2 REVISÃO DA LITERATURA.....	3
2.1 Evidenciação Contábil dos Heritage Assets à Luz dos Padrões Contábeis .....	3
2.2 Características e Especificidades do Patrimônio Cultural Mundial da UNESCO.....	5
2.3 Evolução Normativa para a Proteção do Patrimônio Cultural Mundial Brasileiro .....	8
2.4 Algumas Experiências Internacionais na Evidenciação dos Heritage Assets.....	12
2.3.2.1 Nova Zelândia .....	12
2.3.2.2 Austrália .....	12
2.3.2.3 Estados Unidos.....	13
2.3.2.4 Reino Unido.....	14
2.3.2.5 África do Sul.....	15
3 METODOLOGIA.....	16
4 RESULTADOS .....	18
4.1 Mapeamento dos Patrimônios Culturais Mundial do Brasil.....	18
4.2 Análise da Evidenciação Contábil nos Entes Federados Envolvidos .....	22
4.2.1 Análise da Evidenciação Contábil do Patrimônio na Cidade de Ouro Preto/MG..	23
4.2.2 Análise da Evidenciação Contábil do Patrimônio na Cidade de Olinda/PE .....	23
4.2.3 Análise da Evidenciação Contábil do Patrimônio na Cidade de São Miguel das Missões/RS .....	24
4.2.4 Análise da Evidenciação Contábil do Patrimônio na Cidade do Salvador/BA.....	25
4.2.5 Análise da Evidenciação Contábil do Patrimônio na Cidade de Congonhas do Campo/SP.....	26
4.2.6 Análise da Evidenciação Contábil do Patrimônio na Cidade Brasília/DF .....	26
4.2.7 Análise da Evidenciação Contábil do Patrimônio na Cidade de São Raimundo Nonato/PI.....	28
4.2.8 Análise da Evidenciação Contábil do Patrimônio na Cidade de São Luís/MA.....	29
4.2.9 Análise da Evidenciação Contábil do Patrimônio na Cidade de Diamantina/MG.....	29
4.2.10 Análise da Evidenciação Contábil do Patrimônio na Cidade de Goiás/GO .....	30



<i>4.2.11 Análise da Evidenciação Contábil do Patrimônio na Cidade de São Cristóvão/RJ</i>	30
<i>4.2.12 Análise da Evidenciação Contábil do Patrimônio na Cidade de Belo Horizonte/MG</i>	30
<i>4.2.13 Análise da Evidenciação Contábil do Patrimônio na Cidade do Rio de Janeiro/RJ</i>	31
4.3 Evidências de Ativos Off Balance	31
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	34
REFERÊNCIAS	36

## 1 INTRODUÇÃO

Os *Heritage Assets* são ativos físicos que a comunidade procura preservar por causa de seu valor cultural, histórico ou ambiental (Mautz, 1988; Gómez & Casal, 2008; Rowles, 1992; RSM, 2016; Aversano et al, 2019), definidos pelo valor que lhe é atribuído enquanto manifestação cultural e símbolo da nação, considerados dignos de proteção (Hartog, 2013). Normalmente, esses ativos não possuem substitutos e não são destinados à venda (Martins, Araújo, Lima & Niyama, 2014) e são fundamentais para a manutenção da memória, identidade, criatividade dos povos e riqueza das culturas (Unesco, 1972). Nas modernas sociedades ocidentais, os patrimônios históricos culturais têm a função de representar simbolicamente a identidade e a memória de uma nação (Lopis, 2017).

Tendo em vista que as ameaças de degradação e destruição ao patrimônio cultural e natural poderiam ocasionar um empobrecimento efetivo do patrimônio de todos os povos do mundo, em 1972 foi realizada em Paris a *Convenção para a Proteção do Patrimônio Mundial, Cultural e Natural*, com o objetivo de proteger e conservar o patrimônio universal (Unesco, 1972). Na Convenção também se estabeleceu a criação de uma Lista do Patrimônio Mundial, que incluiria os bens culturais e naturais considerados pela Unesco como patrimônio da humanidade (Ipea, 2010). Um tratado internacional foi então assinado, visando promover a identificação, a proteção e a preservação do patrimônio cultural e natural considerado valioso para a humanidade, denominado *Convenção para a Proteção do Patrimônio Mundial, Cultural e Natural* (Unesco, 1972).

Com a participação de 194 Estados-parte, a Convenção para a Proteção do Patrimônio Mundial, Cultural e Natural é considerada um dos mais bem-sucedidos instrumentos políticos da história e um dos instrumentos legais com maior ratificação internacional (Unesco, 1972; Ipea, 2010; Campos & Murtinho, 2017; Unesco, 2020). Conforme acordo firmado, cada Estado-parte se compromete a estabelecer, atualizar e difundir os patrimônios culturais e naturais sob a forma de uma Lista, bem como preservar os Patrimônios Mundiais da mesma forma que preserva as propriedades nacionais e regionais (Unesco, 1972; Ipea, 2010).

O patrimônio natural é constituído por formações físicas e biológicas; formações geológicas e fisiográficas; locais de interesse naturais ou zonas naturais estritamente delimitadas, que possuam valor universal excepcional do ponto de vista estético, científico ou da conservação (Unesco, 1972). No caso do patrimônio cultural, objeto do presente estudo, são consideradas as seguintes categorias: monumentos, conjuntos de construções e locais de

interesse, todos ligados à atividade humana, com um valor universal excepcional do ponto de vista histórico, artístico, científico, etnológico, estético ou antropológico (Unesco, 1972; Ipea, 2010). Sobre o conceito de “valor universal excepcional”, entende-se como a relevância cultural e/ou natural do bem, que o faz transcender as fronteiras nacionais (Unesco, 2019). Isto determina que o valor do bem não se restringe à uma nação ou a um contexto histórico e o torna uma importância comum em outros territórios e para gerações atuais e futuras (Unesco, 2019; Nascimento Jr & Pinheiros, 2020).

Para que seja possível identificar o valor universal excepcional de um patrimônio cultural, deve ser observado pelo menos um de dez critérios previamente definidos pela Unesco e atender as condições de integridade e/ou de autenticidade, além de fazer parte de um sistema de proteção e gestão adequado que seja capaz de assegurar sua preservação (Unesco, 2019). Além de preencher esses requisitos, conforme orientação dos organismos envolvidos na avaliação dos patrimônios mundiais, o Estado-Parte, que tem legitimidade para propor o processo, deve concordar com a inscrição do patrimônio cultural na Lista do Patrimônio Mundial (Barros & Turatti, 2017).

Para fins desta pesquisa, tratou-se o patrimônio cultural mundial, reconhecido pela Unesco, no Brasil, como *Heritage Asset*, em razão do seu valor universal excepcional do ponto de vista histórico, artístico ou científico e a sua relevância cultural, ambiental e histórica.

Mesmo com o legado que trazem para a humanidade em razão do valor universal excepcional que representam, como não possuem definição legal, formal ou contábil única (Biondi & Lapsley, 2014), as características inerentes aos *Heritage Assets*, como no caso dos patrimônios culturais mundiais, dificultam a sua mensuração (Pires, Ribeiro, Niyama & Matias-Pereira, 2017), e há controvérsias se de fato satisfazem o conceito contábil de ativo e se deveriam ou não ser reconhecidos como tal nas demonstrações contábeis (Carnegie & Wolnizer, 1996; Barton, 2005; Hooper, Kearins & Green, 2005). Ao realizar estudos sobre o tema, Campos, Santos e Lima (2016) concluem não haver na literatura contábil consenso quanto ao tratamento e critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos *Heritage Assets*.

Apesar da vanguarda da legislação brasileira e dos dispositivos constitucionais legislando sobre a guarda e proteção dos *Heritage Assets*, e o fato de em alguns casos as obras tombadas como patrimônio histórico e artístico no Brasil atenderem aos critérios de mensuração, reconhecimento e evidenciação à luz da doutrina contábil (Campos, Santos & Lima, 2016), não há evidências de que esses ativos estejam sendo contabilizados no

patrimônio dos entes públicos federados brasileiros dos quais fazem parte. Porém, segundo as pesquisadoras, com o advento do processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões contábeis internacionais, o registro da integralidade dos ativos passou a ser considerado no setor público brasileiro, entre eles, os bens de uso comum, onde se encontram classificados os bens culturais de responsabilidade do Governo brasileiro (Martins, Araújo, Lima & Niyama, 2014).

Diante do exposto, considerando que os *Heritage Assets* geralmente formam uma parte importante dos ativos sob o controle da organização e, que omitir esses ativos das demonstrações contábeis torna a imagem da organização incompleta (RSM, 2016), e, ainda, que de acordo com a Constituição Federal do Brasil de 1988, o Poder Público, com a colaboração da comunidade, promoverá e protegerá o patrimônio cultural brasileiro por meio de inventários, registros, vigilância, tombamento e desapropriação, entre outras formas de acautelamento e preservação (CF de 1988, art. 26, § 1º), o presente estudo tem como objetivo analisar o conteúdo da evidenciação dos ativos que compõem o patrimônio cultural mundial brasileiro nas demonstrações contábeis dos entes federados locais responsáveis por sua promoção e acautelamento.

Além desta introdução, este estudo é composto por quatro seções. Como revisão da literatura, na Seção 2, são apresentados os critérios de evidenciação contábil dos *heritage assets* à luz dos padrões contábeis, as características e especificidades do patrimônio cultural mundial da Unesco, a evolução normativa para a proteção do patrimônio cultural mundial brasileiro e as experiências internacionais sobre o tema. A metodologia utilizada no estudo é apresentada na Seção 3. Na Seção 4 são apresentados os resultados do estudo, explorando a análise das demonstrações contábeis dos entes federados brasileiros responsáveis pela promoção e acautelamento do patrimônio cultural mundial brasileiro. As considerações finais da pesquisa são apresentadas na Seção 5, seguidas das referências utilizadas.

## 2 REVISÃO DA LITERATURA

### 2.1 Evidenciação Contábil dos *Heritage Assets* à Luz dos Padrões Contábeis

Segundo o disposto na NBC TSP Estrutura Conceitual (CFC, 2018, item 6.2), para que um item seja reconhecido nas demonstrações contábeis deve satisfazer a definição de elemento e ser mensurado de maneira que observe as características qualitativas, levando em consideração suas restrições (materialidade, custo benefício e equilíbrio entre essas características) sobre a informação incluída nos relatórios contábeis de propósitos gerais (RCPGs). Segundo a referida norma, a evidenciação é apropriada quando o conhecimento

sobre o item é considerado relevante para a avaliação da situação patrimonial líquida da entidade e, portanto, satisfaz os objetivos da elaboração e evidenciação da informação contábil (CFC, 2018, item 6.9).

Dantas, Zendersky e Niyama (2005) apresentam que a evidenciação se propõe a realizar uma divulgação apropriada, com qualidade, que envolva oportunidade e clareza. Ainda que sejam utilizados vários conceitos e expressões relacionados à evidenciação, “*não existe diferença efetiva que os distingam, uma vez que o objetivo da evidenciação é que a informação que chegue ao usuário de forma adequada, justa e plena no que se refere ao detalhe que está sendo evidenciado*” (Iudícibus, 2021, p.94).

De acordo com a NBC TSP Estrutura Conceitual, o principal motivo para que sejam mantidos ativos imobilizados e outros ativos no Setor Público está relacionado ao potencial de serviços que estes podem gerar e não apenas pela sua capacidade de gerar fluxos de caixa. Sendo assim, a norma avalia que Governos e outras entidades do setor público podem manter “*itens que contribuam para o legado cultural e histórico da nação ou da região*” (CFC, 2006, p. 7), ressaltando ainda, que esses itens, geralmente, não são mantidos com o intuito de venda.

Ao abordar o tema *Heritage Assets*, na IPSAS 17 – *Property, Plant and Equipment*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) está disposto se tratar de ativos que apresentam relevância cultural, ambiental ou histórica, listando, entre suas características comuns, não exclusivas deste tipo de ativo: i) dificuldade em refletir seu valor cultural, ambiental, educacional e histórico em valor financeiro, baseado pelo preço de mercado; ii) imposição de obrigações legais ou estatutárias capazes de restringir a venda destes ativos; iii) valorização do seu valor no tempo, pois, muitas vezes, são insubstituíveis e o seu valor no tempo pode aumentar, ainda que ele se deteriore; iv) dificuldade para realizar a estimativa do cálculo da sua vida útil, que, em alguns casos, pode ser de mais de centenas de anos (IFAC, 2006).

Traduzida no Brasil como *NBC TSP 07 Ativo Imobilizado*, na IPSAS 17 não há exigência expressa de que a entidade pública evidencie o patrimônio cultural, mas, apenas, aqueles ativos que vierem a ser enquadrados também na condição de ativo imobilizado. Neste caso, ao reconhecer o patrimônio cultural como ativo imobilizado, a entidade pública deve seguir os mesmos critérios de evidenciação aplicado a este último, quais sejam: (a) a base de mensuração utilizada; (b) o método de depreciação utilizado, se houver; (c) o valor contábil bruto; (d) a depreciação acumulada no final do período, se houver; e (e) a conciliação do valor contábil entre o início e o final do período, demonstrando os seus respectivos componentes. Ressalta-se que a entidade não está obrigada a aplicar as exigências contidas na norma para

patrimônios culturais. Assim sendo, nem a IPSAS 17 nem a NBC TSP 07 trazem alguma orientação específica para a contabilização dos *Heritage Assets* (IFAC, 2006; Pires, Ribeiro, Niyama & Matias-Pereira, 2017).

Sobre o tema, em 2017 o IPSASB/IFAC lançou um *Consultation Paper* com o intuito de desenvolver requisitos que pudessem orientar os usuários quanto ao tratamento contábil dos *Heritage Assets* (*Exposure Draft 78*), com a proposta de retirar do escopo da IPSAS 17 a denominação de *Heritage Assets*, bem como os parágrafos a eles relacionados, a partir da conclusão de que este tipo de ativo também deve ser enquadrado nas definições já trazidas pela IPSAS 17 para o ativo imobilizado. Sobre as peculiaridades dos *Heritage Assets*, a IPSAS 17 reservou algumas passagens no *Implementation Guides* e no *Basis for Conclusions*. (IFAC, 2021b, itens BC13 e BC15 p.107 e p.108).

Segundo o disposto no *Exposure Draft 78*, os *Heritage Assets* são caracterizados como insubstituíveis e às vezes podem ter vida útil longa e indefinida, apresentando que este tipo de ativo deverá ser reconhecido independentemente se a sua utilização seja com ou sem fins operacionais, desde que atenda a definição de ativo trazida pela estrutura conceitual (IFAC, 2021b, item BC16, alínea (a); item BC24, p.110). Quanto à mensuração dos *Heritage Assets*, ainda que seja complexo atribuir valores a esses bens, a norma considera que isso não é motivo suficiente para que não sejam capazes de ter seus valores estimados. Nos *Implementation Guides* do ED 78, propõe-se que a estimativa do valor justo seja feita por meio da observação de ativos equivalentes, que não precisam ser idênticos, podendo ser estimado através do potencial de serviços gerado pelo bem ou pela sua restauração ou reconstrução (IFAC, 2021b, itens IG16 a IG18, p.21).

O ED 78 ressalta que mesmo quando não for possível mensurar os *Heritage Assets*, a evidenciação das informações sobre estes tipos de ativos contribui para atingir o objetivo dos relatórios financeiros e para a tomada de decisão do usuário (IFAC, 2021b, item BC32, p.110).

## **2.2 Características e Especificidades do Patrimônio Cultural Mundial da UNESCO**

Segundo o disposto no art. 1º da *Convenção para a Proteção do Patrimônio Mundial, Cultural e Natural*, são considerados patrimônio cultural os monumentos (obras arquitetônicas, de escultura ou de pintura monumentais, elementos de estruturas de carácter arqueológico, inscrições, grutas e grupos de elementos com valor universal excepcional do ponto de vista da história, da arte ou da ciência), os conjuntos (grupos de construções isoladas ou reunidos que, em virtude da sua arquitetura, unidade ou integração na paisagem têm valor

universal excepcional do ponto de vista da história, da arte ou da ciência) e os locais de interesse (obras do homem, ou obras conjugadas do homem e da natureza, e as zonas, incluindo os locais de interesse arqueológico, com um valor universal excepcional do ponto de vista histórico, estético, etnológico ou antropológico).

Para serem enquadrados na condição de patrimônio cultural, esses ativos devem transcender as fronteiras nacionais (valor universal excepcional), cuja avaliação fica a cargo do Comitê do Patrimônio Mundial, formado por até vinte e um membros advindos dos Estados-parte signatários da Convenção assistido por organismos internacionais que possuem direito à voto consultivo, entre eles, o Centro Internacional de Estudos para Conservação e Restauro de Bens Culturais (Centro de Roma), o Conselho Internacional de Monumentos e Locais de Interesse (ICOMOS) e a União Internacional para a Conservação da Natureza e seus Recursos (UICN), podendo, ainda, ser acrescentados, a pedido dos Estados-parte, outros representantes de organizações intergovernamentais que partilham do mesmo interesse (Unesco, 1972; Widmer, 2008).

Os membros do Comitê do Patrimônio Mundial se reúnem pelo menos uma vez por ano na chamada Assembleia Geral dos Estados-parte, cujas decisões são divulgadas por meio das Orientações Técnicas para Aplicação da Convenção do Patrimônio Mundial (*Operational Guidelines for the Implementation of the World Heritage Convention*) (Unesco, 1972). Tais Orientações Técnicas são identificadas como um manual detalhado e organizado com o objetivo de orientar qualquer processo de candidatura à Patrimônio Cultural Mundial, para que estes sejam formalizados e estejam sistematizados de maneira precisa, clara e concisa (Campos & Murtinho, 2017).

Cada um dos membros participantes do Comitê do Patrimônio Mundial deverá submeter, por meio da Lista de Patrimônio Mundial, um inventário dos bens do patrimônio cultural situados no seu território. Ressalta-se que a inscrição do bem somente poderá ser realizada com o consentimento do Estado-parte interessado. Assim, é função do Comitê definir os critérios nos quais um bem poderá ser inscrito, bem como estabelecer, atualizar e difundir a Lista do Patrimônio Mundial, que deverá ser atualizada de dois em dois anos (Unesco, 1972; Unesco, 2019).

Registre-se que nem todos os bens indicados são de fato inscritos, passando preliminarmente por uma lista indicativa para uma possível candidatura à Patrimônio Cultural Mundial. Para esse feito, esses bens devem obedecer às condições de integridade e autenticidade, de modo que seja identificado que seus valores culturais estejam expressos de modo verídico e legítimo. Os patrimônios culturais também devem atender a pelo menos um

dos seis critérios de avaliação do valor universal excepcional (Campos & Murtinho, 2017; Unesco, 2019), quais sejam:

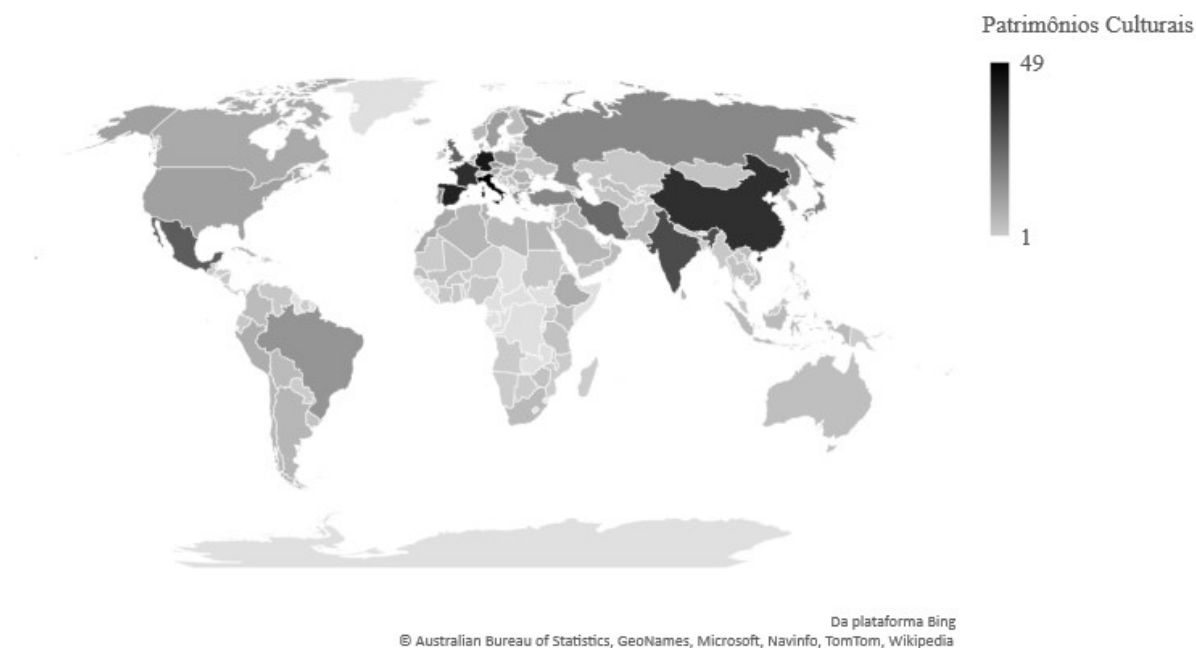
- i. representar uma obra-prima do gênio criador humano;
- ii. exibir um intercâmbio importante de valores humanos, durante um dado período ou numa determinada área cultural do mundo, sobre o desenvolvimento da arquitetura ou da tecnologia, das artes monumentais, do planejamento urbano ou da criação de paisagens;
- iii. constituir um testemunho único, ou pelo menos excepcional, de uma tradição cultural ou de uma civilização viva ou desaparecida;
- iv. representar um exemplo excepcional de um tipo de construção ou de um conjunto arquitetônico ou tecnológico ou, de uma paisagem que ilustre um ou mais períodos significativos da história humana;
- v. ser um exemplo excepcional de povoamento humano tradicional, da utilização tradicional do território ou do mar, que seja representativo de uma cultura (ou culturas), ou da interação humana com o meio ambiente, especialmente quando este último se tornou vulnerável sob o impacto de alterações irreversíveis;
- vi. estar direta ou materialmente associado a acontecimentos ou a tradições vivas, a ideias, ou a crenças, a obras artísticas e literárias de significado universal excepcional (o Comité considera que este critério deve de preferência ser utilizado conjuntamente com outros critérios) (Unesco, 2019, p.29).

Caso seja aprovada a indicação e o bem passe a compor a Lista de Patrimônio Cultural Mundial, devidamente assim declarado pela Unesco, e esse patrimônio não venha a ser adequadamente protegido pelo respectivo Estado-parte signatário, o mesmo pode fazer jus a auxílio, inclusive financeiro, para que a sua proteção seja efetivada, a partir de um fundo de reserva destinado a tais eventualidades, denominado Fundo do Patrimônio Mundial, que será constituído com fundos de depósito, em conformidade com as disposições do regulamento financeiro da Organização das Nações Unidas para a Educação, Ciência e Cultura (Unesco, 1972; Barros & Turatti, 2017).

Até o mês de setembro de 2021, a Lista do Patrimônio Mundial contava com 1.154 locais de "valor universal excepcional" em todo o globo, dentre estes, 897 patrimônios culturais. A maior parte deles, precisamente 468, está localizada na Europa e na América do Norte e o país que mais “abriga” Patrimônios Culturais Mundiais é a Itália, conforme demonstrado na Figura 1.



**Figura 1 - Distribuição do Patrimônio Cultural Mundial**



Fonte: elaboração própria baseado em dados da Unesco (2021), no *site* <https://whc.unesco.org/en/list/&type=cultural&order=country>.

O Comitê do Patrimônio Mundial supervisiona a distribuição bianual de mais de US\$ 5 milhões do Fundo do Patrimônio Mundial, criado, entre outros propósitos, para ações de emergência, treinamentos de especialistas e encorajar cooperação técnica na manutenção e preservação dos patrimônios. Anualmente, o Comitê do Patrimônio Mundial reúne-se para decidir os novos sítios, como são chamados os novos locais a serem declarados patrimônios da humanidade e que entrarão para a Lista da Unesco ou, para aqueles patrimônios que já estão na referida Lista e cujo estado de conservação é considerado em perigo pela Organização (Ipea, 2010; Unesco, 2021).

### **2.3 Evolução Normativa para a Proteção do Patrimônio Cultural Mundial Brasileiro**

De acordo com Menezes (2010), a primeira ação concreta de proteção ao patrimônio no Brasil surgiu em 1933, com a elevação de Ouro Preto à categoria de monumento nacional. Considerado um dos países pioneiros no que concerne à preservação do patrimônio, no Brasil, o tema vem sendo tratado, à luz da legislação brasileira, desde a publicação do Decreto-Lei nº 25, de 1937, que organizou a proteção do patrimônio histórico e artístico nacional (Menezes, 2010; Barros & Turatti, 2017). Em 1937, também, foi criado o Serviço do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional, que tinha como finalidade promover o “tombamento, a

conservação, o enriquecimento e o conhecimento do patrimônio histórico e artístico nacional” (Art. 46, Lei nº 378, 1937).

No que diz respeito à burocratização e à sistematização da política brasileira de proteção aos bens históricos, tiveram início a partir da adesão do Estado brasileiro às normas externas, indicadas pela Convenção da Unesco em 1972 (Menezes, 2010). Posteriormente, o Brasil se tornou signatário da Convenção para Proteção do Patrimônio Mundial, Cultural e Natural, após a publicação do Decreto nº 80.978/1977, passando, assim, a adotar os conceitos de patrimônio (cultural e natural), bem como as medidas citadas na Convenção, voltadas para a salvaguarda dos bens (Barros & Turatti, 2017).

Na Constituição Federal do Brasil de 1988, o tema veio novamente à tona, sendo estabelecida como competência da União, dos Estados e do Distrito Federal legislar concorrentemente sobre a proteção ao patrimônio histórico, cultural, artístico, turístico e paisagístico (CF 1988, art. 24, inciso VII), e aos Municípios promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local, observada a legislação e a ação fiscalizadora federal e estadual (CF 1988, art. 30, inciso IX). Ainda de acordo com a Carta Magna, cabe exclusivamente ao Congresso Nacional resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional (art. 49, inciso I).

Registre-se que o normativo constitucional inovou ao trazer um novo conceito sobre o tema, definindo como patrimônio cultural brasileiro aqueles bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, nos quais se incluem: (i) as formas de expressão; (ii) os modos de criar, fazer e viver; (iii) as criações científicas, artísticas e tecnológicas; (iv) as obras, objetos, documentos, edificações e demais espaços destinados às manifestações artístico-culturais; e (v) os conjuntos urbanos e sítios de valor histórico, paisagístico, artístico, arqueológico, paleontológico, ecológico e científico (art. 216, CF de 1988). Ressalta-se que as categorias apresentadas na lei maior não são mutuamente excludentes, de modo que um bem pode ser considerado ao mesmo tempo histórico e científico, por exemplo. (Dantas, 2015).

A constituição ainda denota que a promoção e a proteção do patrimônio cultural brasileiro deverão ser realizadas pelo Poder Público, com colaboração da comunidade, por meio de inventários, registros, vigilância, tombamento, desapropriação, e de outras formas de acautelamento e preservação (§ 1º, art. 216, CF de 1988). O que está apontado na legislação nacional não representa tarefa fácil, por não se reportar a conteúdo específico e ser

transdisciplinar, pois, sua interpretação e aplicação exigem a abordagem de diversas outras áreas do conhecimento, trazendo certa complexidade ao assunto, que é refletida na atuação da Administração Pública no que concerne à gestão do patrimônio cultural. E, diferentemente do que acontece com as legislações referentes ao patrimônio natural, acaba permitindo a existência de normas estaduais e municipais que preveem instrumentos e valores distintos no tratamento do patrimônio cultural (Dantas, 2015).

Após a Constituição Federal de 1988, ainda podem ser citadas como medidas de incentivo à salvaguarda do patrimônio cultural brasileiro, a promulgação das Leis nº 9.605/1998 e 9.649/1998, que estabelecem, respectivamente, sanções penais e administrativas àqueles que cometem crimes contra o ordenamento urbano e o patrimônio cultural (Seção IV, Lei 9.605/1998) e, institui como competência, ao então Ministério da Cultura, à proteção do patrimônio histórico e cultural (alínea b, inciso IV, art. 14, Lei 9.649/1998).

No Brasil, os órgãos responsáveis por corroborar com a atuação da Unesco, no que se refere à identificação, preservação e promoção das propriedades nacionais e regionais, são o Instituto do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional (Iphan), para bens culturais (Decreto nº 9.238/2017, Art. 2º), e o Instituto Brasileiro de Meio Ambiente (Ibama), para os sítios naturais. A atuação do Iphan, juntamente com a Unesco, é relevante no que concerne o seu papel de protetor e promovedor dos bens culturais brasileiros, pois, é ele quem responde pela conservação e salvaguarda dos bens culturais inscritos nas Lista do Patrimônio Mundial. Além disso, o órgão está presente em todo o país, por meio das suas superintendências situadas em cada unidade da federação (totalizando 27 unidades), dos 37 Escritórios Técnicos, a maioria localizados em conjuntos urbanos tombados, conhecidos como Cidades Históricas e seis Unidades Técnicas.

Para atuar em parceria, o Iphan constrói com os governos estaduais o Sistema Nacional do Patrimônio Cultural (SNPC), iniciativa estabelecida pela 5ª meta apresentada no Plano Nacional de Cultura (PNC). Instituído pela Lei nº 12.343/2010, o PNC tem como objetivo integrar cidades, estados e o Governo Federal, baseado no desenvolvimento de uma política de preservação para os bens culturais que vise facilitar a coordenação das ações de preservação e a criação de um sistema de financiamento capaz de fortalecer as instituições participantes, estruturar o sistema e consolidar as ações. (Iphan, 2021; Ministério do Turismo, 2021).

A linha temporal da evolução normativa para a proteção do patrimônio cultural mundial brasileiro encontra-se sintetizada na Tabela 1.

**Tabela 1 - Linha temporal da evolução normativa para a proteção do patrimônio cultural no Brasil**

1933	...	1937	...	1972	...	1977	...	1988
Ouro Preto Monumento Nacional		Dec. Lei 25 e Lei nº 378 Organização da proteção e criação do Serviço do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional		Adesão às normas indicadas pela Convenção da Unesco		Decreto nº 80.978 Brasil passa a adotar os conceitos de patrimônio (cultural e natural) e medidas citadas na Convenção da Unesco		Estabelecido na Constituição competência quanto a proteção do patrimônio histórico, cultural, artístico, turístico e paisagístico
1998	...	2010	...	2017				
Leis nº 9.605 e 9.649, que estabeleceram sanções penais e administrativas àqueles que cometem crimes contra o ordenamento urbano e o patrimônio cultural		Lei nº 12.343/2010 – Criação do Plano Nacional de Cultura que tem como meta a criação de um Sistema Nacional do Patrimônio Cultural		Decreto nº 9.238/2017, que estabelece às competências do Iphan quanto a salvaguarda dos bens de patrimônio cultural				

Fonte: Legislação aplicada.

Tendo em vista a construção do SNPC, o Iphan promove discussões frequentes com especialistas para consolidar os subsídios necessários para que, quando aprovado, o sistema se firme como instrumento de política pública para o Patrimônio Cultural Brasileiro. Contudo, atualmente, no caso dos municípios, a gestão dos patrimônios culturais, geralmente se dá por meio de orientações federais, somatizados à elaboração de leis municipais.

De acordo com a Pesquisa de Informações Básicas Municipais (MUNIC) e estaduais (ESTADIC), feita pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), em 2018, e divulgada pelo Ministério do Turismo, 1.768 municípios apresentavam legislação de patrimônio aprovada, reforçando o caráter participativo dos municípios (Ministério do Turismo, 2021). No município de Ouro Preto, por exemplo, a gestão destes bens culturais se dá por meio da Secretaria Municipal de Cultura e Patrimônio, em consonância com a Lei Municipal nº 17/2002, que dispõe sobre a regulamentação do tombamento de bens móveis e imóveis do município e, com a Portaria do Iphan nº 312, de 20 de outubro de 2010, que

estabelece medidas e normas para a preservação do Conjunto Arquitetônico e Urbanístico de Ouro Preto.

## **2.4 Algumas Experiências Internacionais na Evidenciação dos *Heritage Assets***

### **2.3.2.1 Nova Zelândia**

Na Nova Zelândia, anteriormente ao processo de padronização às normas internacionais, os patrimônios culturais eram reportados nos relatórios financeiros observando ao disposto na *Financial Reporting Standard 3 - Accounting for Property, Plant And Equipment* (FRS 3), emitida pelo *Institute of Chartered Accountants of New Zealand*, que tratava dos *Heritage Assets* que estivessem enquadrados pela definição de imobilizado trazido pela norma. Com a adoção do padrão IPSAS, passou a ser aplicada a *IPSAS 17 Property, Plant and Equipment*, entretanto, os membros do *New Zealand Accounting Standards Board* (NZASB), órgão do *External Reporting Board* – AXR (board responsável pela edição das normas no País) entenderam que os requisitos trazidos pela IPSAS 17 não eram apropriados para a contabilidade que vinha sendo aplicada no país no que dizia respeito aos bens culturais. Desta forma, em 2014, o AXR emitiu a *Public Benefit Entity International Public Sector Accounting Standard 17 Property, Plant and Equipment* (PBE IPSAS 17), uma adaptação da IPSAS 17 ao ambiente local.

Assim, conforme o disposto na PBE IPSAS 17, passa a ser obrigatório o reconhecimento e a evidenciação dos *HAs* que possam ser mensurados confiavelmente. Na prática, conforme o disposto na referida norma, os ativos culturais que podem ser medidos com segurança devem ser evidenciados como ativo imobilizado (XRB, 2014, itens BC3, BC4 e BC5, p.23). Porém, aqueles que não puderem ser confiavelmente mensurados não devem ser evidenciados em balanço patrimonial, mas, apenas discriminados em notas explicativas, incluindo a significância e a natureza desses ativos (XRB, 2014, item 94.1, p. 18).

### **2.3.2.2 Austrália**

O *Australian Accounting Board* é o órgão responsável por emitir as normas aplicadas à contabilidade privada e do setor público, as *Australian Accounting Standards Board* (AASB). Os requisitos previstos para os *Heritage Assets* estão definidos nos guias de implementação da norma AASB 116 – *Property, Plant and Equipment*, emitida em 2012, referente ao tratamento contábil de ativos imobilizados. O guia de implementação da norma compreende que apenas os ativos culturais passíveis de mensuração deverão ser reconhecidos, e também estabelece que existem *HAs* que podem não possuir vida útil definida e, portanto,

não poderão ser depreciados, porém, as entidades públicas devem avaliar se os requisitos previstos pela *AASB 136 – Impairment os Assets* poderão ser aplicados (AAB, 2019, p.20).

No caso dos *HAs* classificados como passíveis de mensuração, devem ser reconhecidos pelo custo e avaliados pelo seu valor justo ou, em caso de doação, devem ser capitalizados pelo seu valor justo na data de recebimento. Outra norma do AASB também estabelece o método de reavaliação a ser adotado (*AASB 1049 – Whole of Government and General Government Sector Financial Reporting*). Dessa forma, uma vez que atendam os requisitos de mensuração e reconhecimento, os *HAs* australianos devem estar evidenciados como imobilizado no Ativo, trazendo as bases de mensuração, o método de depreciação utilizado, a vida útil ou taxa de depreciação definida. A norma requer um alto nível de detalhamento nas notas explicativas da entidade (AAB, 2019, p. 20; Pires, Ribeiro, Niyama & Matias-Pereira, 2017).

#### 2.3.2.3 Estados Unidos

O *Financial Accounting Board* (FASAB) é o órgão que visa atender ao interesse público por meio da implementação de melhorias realizadas através da emissão de normas que impactam os relatórios financeiros federais. A norma atinente aos *Heritage Assets* é a *Statement of Federal Financial Accounting Standards 29 – heritage assets and Stewardship Land* (SFFAS 29), emitida em 2005. A SFFAS 29 traz uma detalhada descrição quanto à evidenciação, reconhecimento e mensuração desses ativos culturais. A evidenciação ocorre de maneira diferenciada conforme a denominação desses ativos. Nos EUA, os *Heritage Assets* apresentam dois propósitos, o primeiro voltado para uma função cultural e o segundo voltado para operações gerais do governo. Caso o patrimônio cultural seja utilizado para os dois propósitos, com utilização predominante em operações do governo, ele deve ser denominado como um *multi-use Heritage Asset* (ativo cultural multiuso) (FASAB, 2020, item 18, p. 6).

Dessa forma, entidades com *HAs*, que não possuam propósito multiuso devem, por meio de uma nota em referência aos ativos culturais presentes no balanço patrimonial, evidenciar informações sobre estes ativos, mas sem fazer referência ao seu valor. Esta nota deve fornecer informações como: (i) a relação destes *HAs* com a missão da entidade divulgadora; (ii) a prescrição das políticas de administração adotadas, utilizada para orientar a aquisição, manutenção, e uso do ativo; (iii) uma descrição de cada categoria principal de patrimônio; e, (iv) a quantificação destes ativos em unidades físicas (FASAB, 2020, item 25, p. 7). Por outro lado, as entidades que possuem *multi-use Heritage Asset* devem evidenciar seus ativos juntamente com os demais ativos imobilizados nas demonstrações contábeis e

informações adicionais sobre os mesmos devem estar presentes em nota, juntamente com as informações daqueles ativos culturais que não são multiuso. (FASAB, 2020, item 27, p. 8).

#### 2.3.2.4 Reino Unido

Em 2006, como resultado de uma consulta feita através do “*Discussion Paper: Can Accounting do better?*” o *Accounting Standards Board* (ASB) do Reino Unido, em 2008 emitiu o *Financial Reporting Exposure Draft (FRED) 42*, onde, do seu ponto de vista, entendia a importância da evidenciação dos *HAs* nos relatórios financeiros e que, ainda que fosse parcial, era melhor do que não haver evidenciação nenhuma. No entanto, apresentava que o reconhecimento e mensuração destes ativos culturais deveria ser feita seguindo os requisitos expostos no *Financial Reporting Standards 15: Tangible Fixed Assets – FRS 15* (ASB, FRED 42, 2008, p.4).

Em 2009, o órgão emitiu o *Financial Reporting Standards 30: Heritage Assets – FRS 30*, aplicável ao Reino Unido e à Irlanda, voltados para as entidades que mantinham *HAs* que contribuíssem principalmente para o conhecimento e à cultura. Nele, esses ativos deveriam ser reportados/evidenciados independentemente de integrarem o balanço patrimonial de suas instituições, constando em notas explicativas, assim como a sua evidenciação deveria deixar clara a política adotada pela entidade, fazendo com que primassem pela disponibilização de informações confiáveis, independentemente do método que seria adotado. Na FRS 30, o reconhecimento e a mensuração dos ativos culturais ainda estavam condicionados a FRS 15. (LANDRIANI; POZZOLI, 2014).

Editada em 2013, pelo *Financial Reporting Council* (FRC), que assumiu o lugar do ASB na divulgação dos padrões contábeis no Reino Unido, a *FRS 102 – The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland* estabelece que os *HAs* deverão ser reconhecidos de forma separada dos outros ativos, em conta específica. Quando recém adquiridos ou capitalizados devem ser mensurados pelo seu valor de custo ou seu valor justo. Quando não for possível realizar tal estimativa, não devem ser reconhecidos, mas devem ser evidenciados: a indicação da natureza e escala dos ativos na entidade; a política de aquisição, preservação gestão e venda desses ativos; a política contábil aplicada incluindo as bases utilizadas para sua mensuração; em notas explicativas, o porquê da não se ter conseguido mensurar o ativo, a descrição da sua importância e informações necessárias que ajudem a avaliá-lo (FRC, 2015, p.269 e 270).

### 2.3.2.5 África do Sul

O *Accounting Standards Board* (ASB) da África do Sul é o órgão responsável por desenvolver normas com enfoque no aprimoramento das demonstrações contábeis, em todas as esferas do Setor Público. Isto se dá através da edição das *Generally Recognized Accounting Practice*. Em relação aos ativos culturais, o órgão emitiu em 2008 a GRAP 103 – *Heritage Assets*. Esta norma é aplicada aos *HAs* após seu reconhecimento inicial e mensuração realizada pelo GRAP 32 – *Service Concessions Arrangements: Grantor*.

Em relação à evidenciação contábil destes ativos a norma entende que estes deverão estar reportados em conta específica na demonstração financeira, incluindo a separação dos que estão sendo utilizados e os que estão sendo mantidos para alienação. E, mesmo que o ativo não atenda aos requisitos de reconhecimento e mensuração, ele ainda deve ser evidenciado, juntamente com a sua descrição e a classe de ativo cultural onde se encaixa; uma justificativa que compreenda o motivo da sua mensuração não poder ser feita de maneira confiável; e, no que diz respeito à sua alienação, o valor recebido e o montante reconhecido na demonstração de resultado. (ASB, 2021, itens .92, .97, .99 p. 23 e 24).

**Tabela 2 - Quadro-resumo das normas internacionais e experiências de outros países sobre *reporting* de *Heritage Assets***

	Evidenciação	Conta de Evidenciação	Relatório que deve estar evidenciado
<b>IPSAS 17</b>	Facultativa	Imobilizado/NE	Caso os <i>HAs</i> puderem ser mensurados confiavelmente, devem estar evidenciados no Balanço Patrimonial. Caso contrário, devem estar discriminados em notas explicativas.
<b>Nova Zelândia PBE IPSAS 17</b>	Obrigatória	Imobilizado/NE	Caso os <i>HAs</i> sejam mensurados confiavelmente, devem estar evidenciados no Balanço Patrimonial. Caso contrário, devem estar discriminados em notas explicativas.
<b>Austrália AASB 116</b>	Obrigatória	Imobilizado/NE	Caso atendam os requisitos de mensuração e reconhecimento da norma, os <i>HAs</i> deverão estar evidenciados no Balanço Patrimonial, apresentando as bases de mensuração, método, vida útil ou taxa de depreciação utilizada nas notas explicativas.
<b>Estados Unidos SFFAS 29</b>	Obrigatória	Imobilizado (multiuso) /NE	Os <i>HAs</i> que possuam função multiuso (propósito cultural e predominante utilização nas operações do governo) devem estar evidenciados no Balanço Patrimonial e terem informações adicionais evidenciadas em notas explicativas. Caso tenham apenas função cultural, devem estar evidenciados em notas explicativas, mas sem fazer referência aos valores desses ativos.
<b>Reino Unido</b>	Obrigatória	Conta Específica	Quando capazes de serem mensurados, os <i>HAs</i> devem ser evidenciados no Balanço



	Evidenciação	Conta de Evidenciação	Relatório que deve estar evidenciado
<b>FRS 102</b>			Patrimonial. Caso contrário, em notas explicativas, contendo a descrição da sua importância, informações relevantes sobre o mesmo e o porquê de não se ter conseguido mensurá-lo.
<b>África do Sul GRAP 103</b>	Obrigatória	Conta Específica	Quando atenderem aos critérios da norma, os <i>HAs</i> devem estar evidenciados na demonstração financeira. Quando não, deverão estar evidenciados em nota explicativa e, quando alienados, o valor recebido e o montante reconhecido devem estar na Demonstração de Resultado.

Fonte: análise normativa feita no estudo.

Como se pode observar na Tabela 2, da perspectiva das experiências de outros países em reportar e em consideração ao que é exigido pelos padrões contábeis internacionais, apenas a IPSAS 17 faculta a evidenciação dos *Heritage Assets*. No Reino Unido e na África do Sul, além de ser obrigatória, a evidenciação dos *HAs* deve ser feita de forma separada dos outros ativos, em conta específica. E que mesmo não seja possível que o conteúdo desses ativos venha a ser evidenciado como tal nas demonstrações contábeis, suas características devem estar relacionadas em notas explicativas, bem como a justificativa de não estarem relacionados entre os elementos das demonstrações contábeis.

### 3 METODOLOGIA

Com o objetivo de analisar o conteúdo da evidenciação dos ativos que compõem o patrimônio cultural mundial no Brasil, segundo a Unesco, nas demonstrações contábeis dos entes federados locais responsáveis por sua promoção e acautelamento, foi efetuada a análise de conteúdo das demonstrações contábeis e respectivas notas explicativas dos entes federados brasileiros onde encontram-se localizados os 15 patrimônios culturais mundiais identificados pela Unesco, relativas aos exercícios financeiros dos anos de 2018, 2019 e 2020.

De acordo com Raupp e Beuren (2006), existem tipologias e delineamentos de pesquisa que são mais aplicáveis às pesquisas relacionadas à contabilidade. Ao utilizar essas tipologias, entende-se que, quanto aos objetivos, esta pesquisa é descritiva, pois, buscou-se observar, analisar e interpretar dados, que não tiveram a interferência do pesquisador, e que pudessem retratar a evidenciação dos patrimônios culturais tidos como *Heritage Assets*. Quanto aos procedimentos, se trata de uma pesquisa documental, por ter como fonte de análise os balanços patrimoniais e notas explicativas dos 12 municípios e do Distrito Federal. Quanto à abordagem, trata-se de uma pesquisa qualitativa e quantitativa, no sentido de que, se

propõe a analisar qualitativamente o conteúdo disposto nas notas explicativas e reportado nas contas dos balanços patrimoniais e, quantitativamente, os montantes trazidos nas demonstrações, a fim de realizar a comparação dos dados no tempo, para que possibilitem uma posterior análise e interpretação.

Neste tipo de estudo, a análise de conteúdo torna-se uma abordagem relevante, pois, de acordo com Bardin (1977) e Vergara (2005), este método se propõe a analisar textos e documentos, fatores qualitativos e quantitativos, por meio de pré-seleção documental, análise e estabelecimento de hipóteses, que permitem alcançar um resultado por meio de inferência. Autores como Prieto e Martins (2015), e Igarashi, Togno & Igarashi (2011) também utilizaram esse método para a análise de balanço patrimonial e notas explicativas.

Registre-se que segundo o disposto na oitava edição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), são cinco as demonstrações contábeis obrigatórias: balanço orçamentário, balanço financeiro, demonstração das variações patrimoniais, balanço patrimonial e demonstração dos fluxos de caixa (STN, 2019). Faz-se necessário ressaltar que as demonstrações contábeis consolidadas do setor público abrangem a administração direta e indireta, bem como o Poder Legislativo e compõem a prestação de contas anual de Governo, que recebe parecer prévio pelo Tribunal de Contas competente (Lima, 2018, p. 255).

Para fins deste estudo foram analisadas as informações evidenciadas no Balanço Patrimonial e respectivas notas explicativas. No caso do balanço patrimonial, a escolha se deu em razão de ser essa a demonstração contábil que evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública por meio de contas representativas do patrimônio público (STN, 2019). No caso das notas explicativas, nelas devem estar presentes informações relevantes adicionais ao balanço patrimonial e, conforme Lima (2018), têm como função facilitar a compreensão das demonstrações contábeis a seus diversos usuários.

Foram selecionados os exercícios financeiros de 2018 a 2020, tendo em vista realizar a comparabilidade e observar se houve progressão das informações apresentadas pelos entes quanto à evidenciação dos bens relacionados ao patrimônio cultural mundial. Os documentos encontram-se nos anexos (em arquivo digital). A maior parte da extração dos dados se deu por meio das informações publicadas pelos governos locais em seus sítios eletrônicos, portais da transparência ou, pelas informações apresentadas nos sítios eletrônicos dos respectivos Tribunais de Contas dos Estados, sendo solicitadas aos contadores das prefeituras, as informações contábeis referentes aos municípios de São Raimundo Nonato/PI e São Cristóvão/SE.

Utilizou-se, também, a abordagem de métodos mistos sequencial, que permite que os resultados sejam analisados de forma independente e, por último, comparados a fim de obter uma melhor compreensão do problema, bem como para sua corroboração e validação (Mele & Belardinelli, 2018; Terrell, 2012), composta pelas seguintes etapas:

- i. Mapear os patrimônios culturais reconhecidos pela Unesco no território brasileiro, identificando o ano do reconhecimento, o município/unidade federativa (UF) onde o patrimônio encontra-se localizado, o nome do patrimônio e o critério de seleção;
- ii. Levantar, verificar e analisar as informações trazidas nos balanços patrimoniais e notas explicativas relativas ao período de 2018 a 2020;
- iii. Com base nos balanços patrimoniais e notas explicativas, consolidar um quadro que sirva de base para a análise posterior, que se proponha a responder, de forma resumida, as seguintes indagações:
  - Os bens móveis relacionados aos Patrimônios Culturais Mundiais estão sendo evidenciados no balanço patrimonial - BP?
  - Há menção quanto a evidenciação de bens imóveis relacionados ao Patrimônio Mundial Cultural nas notas explicativas - NEs?

Na sequência, foi efetuada uma análise crítica das informações apresentadas pelos entes federados locais nos quais os patrimônios culturais mundiais estão localizados à luz dos padrões contábeis nacionais e experiências internacionais. Registre-se que, em razão da adoção do padrão IPSAS, que faculta o procedimento da evidenciação dos *Heritage Assets*, não há uma obrigatoriedade normativa aplicada pelo setor público brasileiro quanto ao tema. Assim sendo, a análise ficará restrita a verificar se há evidenciação ou não destes bens no Balanço Patrimonial – Ativo Não Circulante e/ou citação nas notas explicativas.

## 4 RESULTADOS

### 4.1 Mapeamento dos Patrimônios Culturais Mundial do Brasil

Os primeiros lugares reconhecidos pela Unesco como patrimônio cultural mundial foram identificados no ano de 1978, entre eles, a Cidade de Quito, no Equador, e o Parque Nacional da Mesa Verde, nos Estados Unidos da América. Os primeiros Patrimônios Culturais Mundiais do Brasil foram reconhecidos na década de 1980, trazendo as especificidades apresentadas no Quadro-Resumo a seguir e os critérios de seleção que determinam a avaliação do valor universal excepcional em que se enquadraram, detalhados anteriormente.

**Tabela 3 - Quadro-resumo dos Patrimônios Culturais Mundiais Brasileiros**

Ano	Município	UF	Nome	Critério de seleção
1980	Ouro Preto	MG	Cidade Histórica de Ouro Preto	<ul style="list-style-type: none"> <li>Representar uma obra-prima do gênio criador humano</li> <li>Constituir um testemunho único, ou pelo menos excepcional, de uma tradição cultural ou de uma civilização viva ou desaparecida</li> </ul>
1982	Olinda	PE	Centro Histórico de Olinda	<ul style="list-style-type: none"> <li>Exibir um intercâmbio importante de valores humanos, durante um dado período ou numa determinada área cultural do mundo, sobre o desenvolvimento da arquitetura ou da tecnologia, das artes monumentais, do planejamento urbano ou da criação de paisagens</li> <li>Representar um exemplo excepcional de um tipo de construção ou de um conjunto arquitetônico ou tecnológico, ou de uma paisagem que ilustre um ou mais períodos significativos da história humana</li> </ul>
1983	São Miguel das Missões	RS	As Missões Jesuíticas Guaraní, Ruínas de São Miguel das Missões, Rio Grande de Sul e Argentina	<ul style="list-style-type: none"> <li>Representar um exemplo excepcional de um tipo de construção ou de um conjunto arquitetônico ou tecnológico, ou de uma paisagem que ilustre um ou mais períodos significativos da história humana</li> </ul>
1985	Salvador	BA	Centro Histórico de Salvador	<ul style="list-style-type: none"> <li>Representar um exemplo excepcional de um tipo de construção ou de um conjunto arquitetônico ou tecnológico, ou de uma paisagem que ilustre um ou mais períodos significativos da história humana</li> <li>Estar direta ou materialmente associado a acontecimentos ou a tradições vivas, a ideias, ou a crenças, a obras artísticas e literárias de significado universal excepcional (o Comitê considera que este critério deve de preferência ser utilizado conjuntamente com outros critérios)</li> </ul>
1985	Congonhas do Campo	MG	Santuário do Senhor Bom Jesus de Matosinhos	<ul style="list-style-type: none"> <li>Representar uma obra-prima do gênio criador humano</li> <li>Representar um exemplo excepcional de um tipo de construção ou de um conjunto arquitetônico ou tecnológico, ou de uma paisagem que ilustre um ou mais períodos significativos da história humana</li> </ul>
1987	Brasília	DF	Plano Piloto de Brasília	<ul style="list-style-type: none"> <li>Representar uma obra-prima do gênio criador humano</li> <li>Representar um exemplo excepcional de um tipo de construção ou de um conjunto arquitetônico ou tecnológico, ou de uma paisagem que ilustre um ou mais períodos significativos da história humana</li> </ul>
1991	São Raimundo Nonato	PI	Parque Nacional da Serra da Capivara	<ul style="list-style-type: none"> <li>Constituir um testemunho único, ou pelo menos excepcional, de uma tradição cultural ou de uma civilização viva ou desaparecida</li> </ul>
1997	São Luís	MA	Centro Histórico de São Luís	<ul style="list-style-type: none"> <li>Constituir um testemunho único, ou pelo menos excepcional, de uma tradição cultural ou de uma civilização viva ou desaparecida</li> <li>Representar um exemplo excepcional de um</li> </ul>

Ano	Município	UF	Nome	Critério de seleção
				<p>tipo de construção ou de um conjunto arquitetônico ou tecnológico, ou de uma paisagem que ilustre um ou mais períodos significativos da história humana</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Ser um exemplo excepcional de povoamento humano tradicional, da utilização tradicional do território ou do mar, que seja representativo de uma cultura (ou culturas), ou da interação humana com o meio ambiente, especialmente quando este último se tornou vulnerável sob o impacto de alterações irreversíveis</li> </ul>
1999	Diamantina	MG	Centro Histórico da Cidade de Diamantina	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Exibir um intercâmbio importante de valores humanos, durante um dado período ou numa determinada área cultural do mundo, sobre o desenvolvimento da arquitetura ou da tecnologia, das artes monumentais, do planejamento urbano ou da criação de paisagens</li> <li>▪ Representar um exemplo excepcional de um tipo de construção ou de um conjunto arquitetônico ou tecnológico, ou de uma paisagem que ilustre um ou mais períodos significativos da história humana</li> </ul>
2001	Cidade de Goiás	GO	Centro Histórico da Cidade de Goiás	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Exibir um intercâmbio importante de valores humanos, durante um dado período ou numa determinada área cultural do mundo, sobre o desenvolvimento da arquitetura ou da tecnologia, das artes monumentais, do planejamento urbano ou da criação de paisagens</li> <li>▪ Representar um exemplo excepcional de um tipo de construção ou de um conjunto arquitetônico ou tecnológico, ou de uma paisagem que ilustre um ou mais períodos significativos da história humana</li> </ul>
2010	São Cristóvão	SE	Praça de São Francisco	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Exibir um intercâmbio importante de valores humanos, durante um dado período ou numa determinada área cultural do mundo, sobre o desenvolvimento da arquitetura ou da tecnologia, das artes monumentais, do planejamento urbano ou da criação de paisagens</li> <li>▪ Representar um exemplo excepcional de um tipo de construção ou de um conjunto arquitetônico ou tecnológico, ou de uma paisagem que ilustre um ou mais períodos significativos da história humana</li> </ul>
2012	Rio de Janeiro	RJ	Rio de Janeiro, paisagens cariocas entre a montanha e o mar	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Ser um exemplo excepcional de povoamento humano tradicional, da utilização tradicional do território ou do mar, que seja representativo de uma cultura (ou culturas), ou da interação humana com o meio ambiente, especialmente quando este último se tornou vulnerável sob o impacto de alterações irreversíveis</li> <li>▪ Estar direta ou materialmente associado a acontecimentos ou a tradições vivas, a</li> </ul>

Ano	Município	UF	Nome	Critério de seleção
				ideias, ou a crenças, a obras artísticas e literárias de significado universal excepcional (o Comitê considera que este critério deve de preferência ser utilizado conjuntamente com outros critérios)
2016	Belo Horizonte	MG	Conjunto Moderno da Pampulha	<ul style="list-style-type: none"> <li>Representar uma obra-prima do gênio criador humano</li> <li>Exibir um intercâmbio importante de valores humanos, durante um dado período ou numa determinada área cultural do mundo, sobre o desenvolvimento da arquitetura ou da tecnologia, das artes monumentais, do planejamento urbano ou da criação de paisagens</li> <li>Representar um exemplo excepcional de um tipo de construção ou de um conjunto arquitetônico ou tecnológico, ou de uma paisagem que ilustre um ou mais períodos significativos da história humana</li> </ul>
2017	Rio de Janeiro	RJ	Sítio Arqueológico Cais do Valongo	<ul style="list-style-type: none"> <li>Estar direta ou materialmente associado a acontecimentos ou a tradições vivas, a ideias, ou a crenças, a obras artísticas e literárias de significado universal excepcional (o Comitê considera que este critério deve de preferência ser utilizado conjuntamente com outros critérios)</li> </ul>
2021	Rio de Janeiro	RJ	Sítio Roberto Burle Marx	<ul style="list-style-type: none"> <li>Exibir um intercâmbio importante de valores humanos, durante um dado período ou numa determinada área cultural do mundo, sobre o desenvolvimento da arquitetura ou da tecnologia, das artes monumentais, do planejamento urbano ou da criação de paisagens</li> <li>Representar um exemplo excepcional de um tipo de construção ou de um conjunto arquitetônico ou tecnológico, ou de uma paisagem que ilustre um ou mais períodos significativos da história humana</li> </ul>

Fonte: elaboração própria a partir de informações disponíveis no site da Unesco (2021), <https://whc.unesco.org/en/statesparties/br/>.

No Brasil, os patrimônios culturais reconhecidos pela Unesco estão distribuídos em quatro Regiões: Centro-Oeste (Centro Histórico da Cidade de Goiás e Plano Piloto de Brasília), Nordeste (Centro Histórico de Olinda, Centro Histórico de Salvador, Centro Histórico de São Luís, Parque Nacional da Serra da Capivara e Praça de São Francisco), Sudeste (Centro Histórico da Cidade de Diamantina, Cidade Histórica de Ouro Preto, Conjunto Moderno da Pampulha, Rio de Janeiro, paisagens cariocas entre a montanha e o mar, Santuário do Senhor Bom Jesus de Matosinhos, Sítio Arqueológico Cais do Valongo e Sítio Roberto Burle Marx) e Sul (Ruínas de São Miguel das Missões), sendo o estado de Minas Gerais, o responsável por abrigar a maior parte destes patrimônios.

**Figura 2 - Patrimônios Culturais Mundiais do Brasil**



Fonte: Elaboração própria a partir de informações do site da Unesco.

Como visto anteriormente, o reconhecimento de um lugar como patrimônio cultural mundial tem como premissa a salvaguarda dos bens e a preservação do seu valor histórico e cultural para a humanidade. Posto isto, considera-se que com a convergência da contabilidade pública aos padrões contábeis internacionais torna-se relevante analisar como estes *HAs* estão sendo tratados contabilmente nos respectivos entes federados locais responsáveis pela sua guarda e acautelamento.

#### **4.2 Análise da Evidenciação Contábil nos Entes Federados Envolvidos**

Nesta seção serão apresentadas as análises de conteúdo realizadas com base no balanço patrimonial e nas notas explicativas dos doze municípios e do governo do Distrito Federal, onde estão localizados os Patrimônios Culturais Mundiais reconhecidos pela Unesco. Registre-se que, apesar de serem reconhecidos quinze Patrimônios Culturais Mundiais brasileiros, três estão localizados no mesmo município, na cidade do Rio de Janeiro.

Para isso foram observados os balanços patrimoniais, bem como as notas explicativas consolidadas, ou seja, que são referentes às informações do Poder Executivo e Poder

Legislativo, bem como da administração direta e indireta de cada ente federativo brasileiro pesquisado. Dado a experiência internacional, as normas adotadas pela contabilidade pública brasileira e as características dos patrimônios culturais, a análise se restringiu a observar os bens registrados no Ativo Não Circulante, especificamente a conta de Bens Imóveis (ou alguma que remete à conta específica de *HAs* ou de bens de uso comum), e notas explicativas respectivas, verificando se a evidenciação do patrimônio cultural mundial no Brasil, assim reconhecido pelo Comitê da Unesco, de alguma forma vem sendo efetuada.

#### *4.2.1 Análise da Evidenciação Contábil do Patrimônio na Cidade de Ouro Preto/MG*

Ao analisar a cidade de Ouro Preto/MG, verificou-se um aumento significativo do valor dos bens imóveis, de 2019 para 2020, correspondendo a 80,7%. No entanto, o balanço patrimonial e as notas explicativas não denotaram causas que explicassem este aumento e nem a discriminação dos tipos de bens que passaram a ser incluídos no balanço patrimonial. Havendo em notas, apenas a informação de que os ativos do município são registrados pelos seus valores nominais e avaliados pelo custo de aquisição, também em nenhum dos exercícios houve a depreciação ou exaustão das contas pertencentes ao imobilizado. Não foram citadas informações quanto o registro de bens imóveis e, conseqüentemente, à evidenciação dos bens relacionados ao patrimônio cultural.

#### *4.2.2 Análise da Evidenciação Contábil do Patrimônio na Cidade de Olinda/PE*

Com relação a Olinda/PE, em 2018 o balanço patrimonial apresentou diversas nomenclaturas de contas no grupo de bens imóveis, entre elas, bens de uso especial, dominicais, de uso comum do povo, em andamento, instalações, benfeitorias em propriedade de terceiro e demais bens imóveis, mas, não reforçou nem ao menos em notas explicativas as características pertencentes a cada grupo de valor aonde o bem se encaixa. Em 2019 e 2020, este padrão é interrompido no balanço patrimonial, estando os bens evidenciados classificados apenas em bens móveis e imóveis. Em relação às notas explicativas, em 2018, 2019 e 2020 o município informou sobre o levantamento de todos os bens móveis e imóveis, seu cadastro cartográfico e posterior registro no sistema integrado de contabilidade, para que seja possível a demonstração de valores reais no balanço patrimonial. Também foi informado que, diante do grande volume de bens móveis e imóveis a serem realizados, não foi possível concluir tal reavaliação, sendo que o registro se dará ao final deste processo.

O município de Olinda/PE também avaliou seus bens pelo custo de aquisição e posteriormente estes ficaram sujeitos à depreciação, amortização ou exaustão (quando



possuírem vida útil definida), à redução ao valor recuperável e à reavaliação. Nos anos de 2019 e 2020, foi apresentado que o setor de patrimônio não disponibilizou tais informações a tempo, indicando que, sem os devidos ajustes determinados pelos normativos contábeis, o imobilizado apresenta aumento de valor patrimonial.

Quanto aos bens relativos à patrimônios culturais, as disposições finais das notas explicativas de 2018 e 2019 de Olinda/PE trazem anexos oriundos de resoluções expedidas pelo Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (TC n 66/2019 e 112/2020), que estabelecem documentos que devem compor as prestações de contas e que contém um Demonstrativo de Implantação das Novas Regras Contábeis Aplicadas ao Setor Público (Poder Executivo), conforme Tabela 4.

**Tabela 4 - Ações para a evidenciação do Patrimônio Cultural – Olinda/PE**

<b>Ação 9.Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável.</b>					
<b>Município</b>	<b>Ano Nota Explicativa</b>	<b>Produto</b>	<b>Responsável</b>	<b>Prazo Final</b>	<b>Situação Atual</b>
Olinda	2018	Ativo Permanente	Patrimônio/Contabilidade	Em aberto	Não iniciado
Olinda	2019	Ativo Permanente	Patrimônio/Contabilidade	01.01.2023	Em fase de implementação

Fonte: Elaboração própria baseada nas notas explicativas do município de Olinda de 2018 a 2020.

As notas explicativas do Município de Olinda/PE ainda trazem evidenciadas as várias ações a serem implementadas, dentre elas, o “Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável”, informando o produto a ser gerado, o setor responsável, o prazo final para a realização desta ação e a situação atual em que se encontra.

#### *4.2.3 Análise da Evidenciação Contábil do Patrimônio na Cidade de São Miguel das Missões/RS*

Em São Miguel das Missões, localizado no Estado do Rio Grande do Sul, pela análise das demonstrações contábeis não é possível inferir se os bens atinentes a Patrimônios Culturais Mundiais estão evidenciados, uma vez que o plano de contas aborda apenas a nomenclatura “imobilizado”. Nas notas explicativas, encontra-se informado que os saldos dessa conta correspondem à valores advindos da realização de inventários, classificando o inventário ocorrido no ano de 2018 como um “inventário geral” e os dos anos de 2019 e 2020, “inventários por amostragem”.

As notas explicativas do Município de São Miguel das Missões/RS também não apresentam de maneira clara sobre os tipos de itens constantes no inventário, se advém de

bens móveis ou imóveis, nem sobre a técnica de amostragem realizada. As informações sobre depreciação só foram evidenciadas no balanço patrimonial de 2020, sendo informado nas notas explicativas se tratar da depreciação dos bens pertencentes à Câmara de Vereadores do município, mas, sem discriminar o método utilizado. No mesmo documento, o município também indicou que o Poder Executivo está buscando se organizar, para que no ano de 2021 seja feita, também, a depreciação dos seus bens.

#### *4.2.4 Análise da Evidenciação Contábil do Patrimônio na Cidade do Salvador/BA*

No município de Salvador/BA, o ativo imobilizado se encontra mensurado com base no valor de aquisição, produção ou construção. No caso dos bens obtidos à título gratuito, tem como valor inicial o resultante da avaliação feita com base em procedimento técnico ou no valor patrimonial definido nos termos da doação.

Ao tratar da análise do balanço patrimonial, notou-se que, com as informações evidenciadas, não se é capaz de inferir se as contas abrangem os bens relativos ao *Heritage Asset* em questão. Porém, desde 2018, as contas do grupo imobilizado são demonstradas de maneira detalhada, utilizando nomenclaturas como: bens de uso especial, bens dominicais, bens de uso comum do povo, bens imóveis em andamento, instalações, benfeitorias em propriedades de terceiros, demais bens imóveis e a depreciação acumulada, passando, no ano de 2020, a acrescentar subgrupos de contas com os tipos de imobilizados, incluindo, ainda, a depreciação acumulada específica para cada uma delas.

De acordo com as notas explicativas de 2019, foi verificado que no balanço patrimonial de Salvador/BA ainda houve uma reclassificação de diversos bens imóveis para suas contas correspondentes, a fim de se executar os procedimentos descritos no Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PIPCP, aprovado pela Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015, que continuaram a ocorrer durante o exercício de 2020. Também houve a incorporação de imóveis que não estavam espelhados no patrimônio: no registro desses utilizou-se como base para valor contábil o valor venal de registro de imóveis na planta de valores do cadastro imobiliário do município. Quando não foi possível encontrar a inscrição do imóvel, utilizou-se como referência a planta genérica de valores.

Registre-se que, os bens cadastrados como “demais bens móveis”, que representavam em 2018 um montante de R\$ 2.251.323.362,45, aproximadamente 54,35% dos bens imóveis registrados, passaram a montar em R\$ 20.764.481,53, ou seja, 0,38% deste total. A explicação apresentada é que no exercício financeiro de 2018 a política de gestão e controle patrimonial, em relação ao registro contábil dos bens imóveis, era de centralização dos bens da

administração direta na unidade gestora da Secretaria da Fazenda – SEFAZ e, cada unidade da administração indireta exercia apenas o controle contábil próprio dos bens.

**Tabela 5 - Ações para a evidenciação do Patrimônio Cultural – Salvador/BA**

9.Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável.					
Ação	Município	Ano Nota Explicativa	Produto	Responsável	Prazo Final Situação Atual
	Salvador	2018	-	-	01.01.2023 Não iniciado
	Salvador	2019	-	-	
	Salvador	2020	-	-	

Fonte: Quadro elaborado pelo autor, com base nas notas explicativas dos municípios de Salvador de 2018 a 2020.

Verifica-se, também, que em 2020 os registros contábeis dos bens imóveis foram descentralizados para as diversas entidades da administração direta. No entanto, a gestão de venda de qualquer imóvel, em ambos os anos, permaneceu centralizado na SEFAZ. Ainda sobre as notas explicativas do município de Salvador/BA, desde 2018 são apresentadas as informações constantes na Portaria STN nº 548/2015, para os municípios com mais de 50 mil habitantes, conforme representado na tabela 5 acima.

#### 4.2.5 *Análise da Evidenciação Contábil do Patrimônio na Cidade de Congonhas do Campo/SP*

Nos Balanços Patrimoniais de Congonhas do Campo/SP, apesar de ter havido um aumento de 99,35% no imobilizado de 2018 a 2020, e analisando as notas explicativas do município também não foi possível inferir os tipos de bens abrangidos pelas contas do imobilizado, se são referentes à evidenciação de *Heritage Assets*.

As notas explicativas de 2019 do município de Congonhas do Campo/SP apenas informam que foram incorporados ao imobilizado montantes referentes às despesas empenhadas, como materiais permanentes e obras e instalações, bem como a doação de bens móveis e imóveis. Nos três exercícios de 2018, 2019 e 2020, apenas escreveram que o método de mensuração dos ativos é o custo de aquisição. Em 2020, também foi adotado o custo de produção, todavia, o município não adotou critérios de reavaliação a valor justo ou a valor de mercado e nem realizou a depreciação dos mesmos em nenhum dos exercícios.

#### 4.2.6 *Análise da Evidenciação Contábil do Patrimônio na Cidade Brasília/DF*

Por estar localizada em uma unidade da federação que não possui municípios, para analisar os dados de Brasília, buscou-se o balanço patrimonial e as notas explicativas apresentadas pelo Governo do Distrito Federal. No ano de 2018, não houve detalhamento das

contas dos bens imóveis no imobilizado e, mesmo havendo depreciação deste tipo de bens, não houve menção, nas notas explicativas quanto as políticas contábeis e métodos adotados para esta conta redutora.

Em 2019, foi divulgada a informação de que a Coordenação Geral de Patrimônio – COPAT, como órgão central do Subsistema de Patrimônio, subordinada diretamente à Subsecretaria de Contabilidade, vem buscando, desde 2013, realizar a evolução do Sistema SisGePat, para atender os normativos nacionais para implantação definitiva, via sistema dos procedimentos da Normas Brasileiras de Contabilidade, e consequentemente, da IPSAS 17. Com a expectativa de atender o disposto na IPSAS 17, é informado que há um esforço de implementar um sistema em dois módulos (bens móveis e imóveis), via web, para posterior desenvolvimento dos módulos de depreciação dos bens e de bens de infraestrutura. Ainda de acordo com a nota, em 2019 o módulo de imóveis ainda não havia sido implementado e a COPAT vinha buscando seguir um regramento baseado nas orientações do Conselho Federal de Contabilidade e da Secretaria Nacional do Tesouro.

Apesar de não citar sobre a gestão dos *Heritage Assets* presentes em Brasília, ainda na nota de 2019, quanto à evidenciação, há a informação de que todos os bens do Distrito Federal se encontravam devidamente evidenciados<sup>1</sup>. E que os principais critérios de avaliação, se tratando de reconhecimento, via SisGepat, eram o custo de aquisição, produção ou construção, incluindo gastos complementares e, para os bens obtidos a títulos gratuitos, seria o valor resultante da avaliação obtida com base em procedimento técnico ou o valor patrimonial definido nos termos da doação. O cálculo do valor de avaliação ou reavaliação e determinação do valor desses bens após estes processos, estão demonstrados na Figura 3.

---

<sup>1</sup> Esta informação foi divulgada na Prestação de Contas Anual do Governador do Distrito Federal, na página 50. Apesar de estar presente no tópico sobre evidenciação, na Nota explicativa referente as Demonstrações Contábeis de 2019, não foi possível inferir a que sentido de evidenciação o gestor se referiu ou de que forma estes bens encontram-se evidenciados.

### Figura 3 - Cálculos para avaliação/reavaliação e determinação do valor de bens - DF

Para o cálculo do valor de avaliação ou reavaliação serão utilizadas as seguintes fórmulas:

$$FA \text{ ou } FR = (EC \times 4) + (PVUF \times 6) + [PU \times (-3)]/100$$

Em que:

- EC = Estado de Conservação do bem
- PVUF = Período de Vida Útil Futura do bem
- PU = Período de Utilização do bem

i) Valor do bem após a avaliação (VBA) ou após a reavaliação (VBR):

$$VBA \text{ ou } VBR = VM \text{ ou } VA \times FA \text{ ou } FR$$

$$VBA \text{ ou } VBR = VM \text{ ou } VA \times FA \text{ ou } FR$$

Em que:

- VM ou VA = Valor de mercado do bem idêntico ou similar novo, ou 50% (cinquenta por cento) do valor do bem atualizado mensalmente pelo IPCA - Índice de Preços ao Consumidor Amplo.
- FA = Fator de Avaliação
- FR = Fator de Reavaliação

Fonte: Relatório de Prestação de Contas Anual do Governador (GDF, p. 51, 2020).

Desde 2018, a depreciação dos bens imóveis registrados aumentou em 14,90% (de R\$ 854.957.417,66 para R\$ 982.344.727,50), ao passo que o registro de bens foi de R\$ 8.315.585.801,91 para R\$ 8.774.948.354,20, representando apenas um aumento de 5,52%. Sendo possível inferir que estão sendo implementados, com o passar dos anos, os critérios de depreciação, pois, tanto no Balanço Patrimonial, quanto nas notas explicativas, não foram encontradas descrições quanto as contas do Imobilizado e os critérios adotados para a depreciação dos bens registrados.

#### 4.2.7 Análise da Evidenciação Contábil do Patrimônio na Cidade de São Raimundo Nonato/PI

No que tange à análise dos dados apresentados pelo município de São Raimundo Nonato, localizado no Estado do Piauí, não foi possível localizar as notas explicativas às demonstrações consolidadas do município. Pelo detalhamento das contas apresentadas nos bens imóveis do balanço patrimonial, não é possível inferir se os bens relativos aos patrimônios culturais mundiais estão sendo evidenciados. Em 2018 o balanço patrimonial

apresentava as contas destacadas (instalações, bens de uso especial, bens de uso comum do povo, demais bens imóveis, bens imóveis em andamento), enquanto que em 2019 e 2020 foi acrescentada a conta benfeitorias em propriedades de terceiros. Em nenhum dos anos foi contabilizada a depreciação dos bens imóveis.

#### *4.2.8 Análise da Evidenciação Contábil do Patrimônio na Cidade de São Luís/MA*

Em São Luís do Maranhão, entre os anos de 2018 e 2020, a relação dos valores registrados pelo município para bens imóveis cresceu em 207,51%, todavia, não houve menção quanto a este aumento nas notas explicativas. Também não foi possível inferir sobre a evidenciação dos bens do patrimônio cultural mundial, pois não houve explicação quanto detalhamento das contas do imobilizado.

No balanço patrimonial, o detalhamento das contas do imobilizado, em 2018 e 2020, se dá em bens móveis e imóveis, sendo que, no último ano, esta separação se dá somente em segundo plano ao demonstrar, no balanço patrimonial, a composição do ativo permanente. No ano de 2019 os valores são consolidados em conta única do imobilizado. Apurou-se a depreciação apenas no ano de 2018, não apresentando em notas explicativas as políticas contábeis adotadas pelo município para a depreciação destes bens, bem como seus métodos de mensuração e reconhecimento.

#### *4.2.9 Análise da Evidenciação Contábil do Patrimônio na Cidade de Diamantina/MG*

Nas notas explicativas dos de 2018 e de 2019 do município de Diamantina, localizado no Estado de Minas Gerais, é informado que o município estava em processo de criação de uma comissão de avaliação de bens e reajuste do seu patrimônio, com vistas a atender a demanda do MCASP e melhorar as informações levadas ao balanço patrimonial.

Em 2019, as notas explicativas apresentam que o levantamento patrimonial deverá ser mantido a fim de regularizar todos os bens móveis e imóveis do município, demonstrando um balanço patrimonial que represente a realidade municipal. Já em 2020, advindos deste trabalho, foi registrado no ativo imobilizado de Diamantina um aumento de valor do seu ativo imobilizado na ordem de R\$42.328.620,99, em relação ao exercício anterior. Apesar de aparentemente apresentar melhorias no registro dos bens, os ativos não foram depreciados, não havendo também a especificação quanto aos bens incorporados, o que impossibilitou a inferência sobre o tratamento contábil do *Heritage Asset* do município.

#### *4.2.10 Análise da Evidenciação Contábil do Patrimônio na Cidade de Goiás/GO*

Quanto à cidade de Goiás/GO, obteve-se acesso apenas aos balanços patrimoniais, estando eles separados em ativos financeiros e permanentes. Em 2018 e 2019, existiam apenas as contas de bens móveis e bens imóveis, sem a presença da conta redutora de depreciação. Em 2020, apenas percebeu-se a adição de valor à conta “bens natureza industrial”. Entre os anos analisados, os valores não apresentaram diferenças de valores relevantes.

#### *4.2.11 Análise da Evidenciação Contábil do Patrimônio na Cidade de São Cristóvão/RJ*

Em relação ao município de São Cristóvão, em 2018, a administração informou, por meio de nota explicativa, que iniciou um levantamento de todos os bens imóveis do município, seu cadastro cartográfico e posterior registro cartorial, que traria os valores reais ao balanço patrimonial. No entanto, devido ao grande volume de bens imóveis, foi informado em notas explicativas que não foi possível a reavaliação de todos os bens da mesma conta, ficando o registro dos valores programados para acontecer após a reavaliação.

Em 2018, os bens imóveis representavam 76,71% do Imobilizado. Apesar de ter havido um aumento de 29,77% nos registros de 2019 para 2020, não foram apresentados os tipos de bens imóveis referentes aos novos registros nas notas explicativas dos respectivos anos, sendo apenas citados os fatores de reconhecimento e bases de mensuração para os bens móveis, impossibilitando, assim, a identificação de evidenciação dos *Heritage Assets* no município. Por fim, não houve depreciação dos bens do imobilizado, nem redução ao valor recuperável.

#### *4.2.12 Análise da Evidenciação Contábil do Patrimônio na Cidade de Belo Horizonte/MG*

Na cidade de Belo Horizonte não foi possível identificar a evidenciação dos ativos culturais. Nos balanços patrimoniais dos anos de 2018 a 2020 não há distinção entre os tipos de bens, os mantendo sob um único grupo de contas (imobilizado). Em notas explicativas, em 2018, foi informado que o município está passando por um processo de levantamento e avaliação dos bens móveis e imóveis, principalmente em relação aos órgãos da administração direta, chegando a informar que o ativo imobilizado poderia estar subavaliado.

Em 2019, as notas explicativas do município de Belo Horizonte voltaram a informar que ainda não havia sido possível realizar levantamento pleno e que não havia sido possível realizar o cálculo da depreciação, exaustão e redução a valor recuperável, fazendo com que os valores apresentados no BP 2019, não representassem fielmente os bens imobilizados do município de Belo Horizonte.

Por fim, em 2020, as notas explicativas trazem que o processo de levantamento ainda permanece em execução, sendo realizadas reuniões intersetoriais, buscando a padronização de processos, fluxos, nomenclaturas. Assim sendo, os bens imóveis permanecem com uma contabilização inadequada, estando registrados como lotes, não considerando as edificações neles existentes. Para os bens imóveis já registrados no município, considerando as edificações (o registro nas empresas públicas e sociedades de economia mista), a nota destaca características contábeis adotadas de depreciação. Destaca-se que está em andamento processo de implantação de sistema integrado que conterá módulo específico de gestão de patrimônio que será utilizado por toda a administração direta e indireta.

#### 4.2.13 Análise da Evidenciação Contábil do Patrimônio na Cidade do Rio de Janeiro/RJ

Por fim, a cidade do Rio de Janeiro, que recebeu por três vezes o título de lugares reconhecidos como patrimônio cultural mundial, não possibilitou a inferência quanto à evidenciação dos *Heritage Assets*. Porém, através das notas explicativas dos anos de 2018 a 2020, verifica-se o interesse na melhor evidenciação dos elementos das demonstrações contábeis, tendo como objetivo a consolidação do Balanço do Setor Público Nacional sob a mesma base conceitual, conforme a Tabela 6.

**Tabela 6 - Ações para a evidenciação do Patrimônio Cultural – Rio de Janeiro/RJ**

Ação 9.Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável.					
Município	Ano Nota Explicativa	Produto	Responsável	Prazo Final	Situação Atual
Rio de Janeiro	2018	Preparação de Sistemas e outras providências de implantação	-	01.01.2023	Não iniciado
Rio de Janeiro	2019	Preparação de Sistemas e outras providências de implantação -	-		
Rio de Janeiro	2020	Preparação de Sistemas e outras providências de implantação -	-		

Fonte: Fonte: Quadro elaborado pelo autor, com base nas notas explicativas dos municípios do Rio de Janeiro de 2018 a 2020.

Na nota explicativa do município do Rio de Janeiro também é citado o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PICP, cujos procedimentos seguem as regras descritas no MCASP, contendo plano de metas.

### 4.3 Evidências de Ativos *Off Balance*

A partir das análises feitas nos balanços patrimoniais consolidados, bem como nas notas explicativas de 13 dos 15 entes federados locais que possuem patrimônios culturais



mundiais sob acautelamento, verificou-se que em geral esses bens não se encontram evidenciados em suas respectivas demonstrações contábeis, conforme quadro resumo a seguir.

**Tabela 7 - Análise dos Balanços Patrimoniais e Notas Explicativas de 2018 a 2020**

<b>Município/UF</b>	<b>ANO</b>	<b>Conta Específica de PCM no Balanço Patrimonial</b>	<b>Evidenciação do PCM em Contas do Imobilizado no BP</b>	<b>Alguma referência do PCM em nota explicativa</b>
Ouro Preto (MG)	2018	Não	Não	Não
	2019			
	2020			
Olinda (PE)	2018	Não	Não	Não
	2019			Sim
	2020			Sim
São Miguel das Missões (RS)	2018	Não	Não	Não
	2019			
	2020			
Salvador (BA)	2018	Não	Não	Sim
	2019			
	2020			
Congonhas do Campo (SP)	2018	Não	Não	Não
	2019			
	2020			
Brasília (DF)	2018	Não	Não	Não
	2019			
	2020			
São Raimundo Nonato (PI)	2018	Não	Não	Não
	2019			
	2020			
São Luís (MA)	2018	Não	Não	Não
	2019			
	2020			
Diamantina (MG)	2018	Não	Não	Não
	2019			
	2020			
Cidade de Goiás (GO)	2018	Não	Não	Não
	2019			
	2020			
São Cristóvão (RJ)	2018	Não	Não	Não
	2019			
	2020			
Belo Horizonte (MG)	2018	Não	Não	Não
	2019			
	2020			
Rio de Janeiro (RJ)	2018	Não	Não	Sim
	2019			
	2020			

Fonte: Elaboração própria.

Percebe-se que tais detalhamentos ficam espelhados somente nas demonstrações contábeis realizadas separadamente pelos órgãos pela administração direta e indireta. Dado que o município do Rio de Janeiro possui, entre os 12 municípios e o Distrito Federal, o maior

valor registrado no imobilizado e bens móveis (em 2018), entendeu-se que este nível de detalhamento seja dificultoso para ser trazido à nível das demonstrações consolidadas, sendo especificadas as políticas contábeis adotadas juntamente com a demonstração de cada entidade que compõe o setor público. No entanto, ao citar o plano de adoção baseado na adoção do PICP, esperava-se que fosse trazido um nível mais alto de informações ao usuário que se atenta somente às demonstrações consolidadas, pois, as NEs consolidadas, não chegam sequer a fazer referência ao imobilizado.

A análise individual realizada anteriormente se torna relevante no momento em que delimita um cenário aonde poderiam – levando em consideração o caráter facultativo do registro – estar inseridos os Patrimônios Culturais Mundiais brasileiros nos municípios e no Distrito Federal. Percebeu-se, com a análise dos balanços patrimoniais e das notas explicativas dos entes, que a contabilidade pública brasileira, apresenta dificuldade no tratamento e levantamento das informações que visam a convergência às normas internacionais de contabilidade, no que tange o reconhecimento e divulgação de ativos imobilizados, responsáveis por acrescentar um caráter mais patrimonial às contas públicas.

Observou-se, ainda, que não há uma padronização da informação que está sendo divulgada ao usuário da informação contábil. E, que a maior parte dos entes deixa de cumprir critérios estabelecidos pela NBC TSP 07, para o reconhecimento e mensuração dos ativos imobilizados, deixando de demonstrar a base de mensuração utilizada, o valor contábil bruto do bem, o método de depreciação e a depreciação acumulada no final do período. É necessário ressaltar que os valores tratados por este grupo de contas têm grande impacto nas contas públicas patrimoniais e a não evidenciação adequada destes ativos é prejudicial na divulgação da situação patrimonial dos entes públicos.

Assim sendo, infere-se que os Patrimônios Culturais Mundiais brasileiros se encontram *off-balance*, ou seja, esses bens não se encontram evidenciados nas demonstrações contábeis dos entes federados responsáveis pela sua promoção e acautelamento. A revisão da literatura mostra que a presença de informações ocultas pode ser prejudicial para o usuário da informação contábil, impede que esses bens sejam reconhecidos em sua integralidade e prejudica o controle social sobre os mesmos (Iudícibus, 1997; Coelho, Cruz & Neto, 2011; Lewis, 2013; Lima, Boente & Barros, 2019).

Segundo Lima, Boente e Barros (2019), uma questão a ser discutida é sobre a dificuldade dos órgãos federais em assimilar os novos métodos de reconhecimento dos fatos contábeis trazidos pelo processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais. No caso específico dos *HAs*, segundo os pesquisadores, entre as

possíveis explicações para essas informações se encontrem *off balance* está o fato de ainda ser facultativa a evidenciação desses valores da perspectiva das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) e das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBC TSP), e ainda em razão das dificuldades operacionais encontradas para o seu tratamento contábil.

Todavia, iniciativas nesse sentido são importantes não só pelo fato de a evidenciação das informações dos *HAs* contribuir para atingir o objetivo dos relatórios financeiros e para a tomada de decisão do usuário (IFAC, 2021), mas, também pelo fato desses ativos atenderem às condições de integridade e autenticidade exigidos pelo Comitê de Patrimônio Mundial da Unesco, que reconheceu que seus valores culturais estão expressos de modo verídico e legítimo.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo analisar o conteúdo da evidenciação dos ativos que compõem o patrimônio cultural mundial, no Brasil, reconhecido pela Unesco, nas demonstrações contábeis dos entes federados locais responsáveis por sua promoção e acautelamento, a partir da análise de conteúdo das demonstrações contábeis e respectivas notas explicativas dos entes federados brasileiros onde encontram-se localizados os 15 patrimônios culturais mundiais identificados pela Unesco, relativas aos exercícios financeiros dos anos de 2018, 2019 e 2020.

Para fins desta pesquisa, tratou-se o patrimônio cultural mundial, reconhecido pela Unesco, no Brasil, como *Heritage Asset*, em razão do seu valor universal excepcional do ponto de vista histórico, artístico ou científico e a sua relevância cultural, ambiental e histórica. A revisão da literatura mostrou que os *Heritage Assets* são caracterizados como insubstituíveis e às vezes podem ter vida útil longa e indefinida, e que mesmo que seja complexo o tratamento contábil dos *Heritage Assets*, a evidenciação das informações sobre estes tipos de ativos é importante porque contribui para atingir o objetivo dos relatórios financeiros e para a tomada de decisão do usuário.

Para que sejam enquadrados na condição de patrimônio cultural, as normas da Unesco estabelecem que esses ativos devem transcender as fronteiras nacionais (valor universal excepcional), cuja avaliação fica a cargo do Comitê do Patrimônio Mundial, ficando claro que o valor do bem não se restringe à uma nação ou a um contexto histórico, mas uma importância comum em outros territórios e para gerações atuais e futuras. E que apesar da

vanguarda da legislação brasileira e dos dispositivos constitucionais legislando sobre a guarda e proteção dos *Heritage Assets*, e o fato de em alguns casos as obras tombadas como patrimônio histórico e artístico no Brasil atenderem aos critérios de mensuração, reconhecimento e evidenciação à luz da doutrina contábil, não havia evidências de que esses ativos estejam sendo contabilizados no patrimônio dos entes públicos federados brasileiros dos quais fazem parte.

As análises das experiências internacionais mostraram que da perspectiva das experiências de outros países e padrões contábeis internacionais, apenas a IPSAS 17 faculta a evidenciação dos *Heritage Assets* e, no Reino Unido e na África do Sul, além de ser obrigatória, a evidenciação dos *HAs* deve ser feita de forma separada dos outros ativos, em conta específica. O que se observa é que mesmo quando não é possível que o conteúdo desses ativos venha a ser evidenciado como tal nas demonstrações contábeis dos países analisados, suas características devem estar relacionadas em notas explicativas, bem como a justificativa de não estarem relacionados entre os elementos das demonstrações contábeis.

Com relação ao conteúdo da evidenciação dos ativos que compõem o patrimônio cultural mundial brasileiro nas demonstrações contábeis dos entes federados locais responsáveis por sua promoção e acautelamento, não se identificou, nos balanços patrimoniais e nas notas explicativas dos respectivos municípios analisados, a evidenciação dos Patrimônios Culturais Mundiais reconhecidos pela Unesco. Registre-se que, apesar da sua evidenciação não ser obrigatória, pelos normativos/legislação contábeis brasileiros vigentes, é importante que, ainda que não seja possível mensurar os seus valores, casos estes bens se enquadrem nos critérios de reconhecimento dos ativos, sejam levantados, inventariados e demonstrados ao usuário da informação contábil, pois, tratam-se de bens que podem influenciar na capacidade da geração de serviços dos entes públicos, como a atração de fluxos turísticos, envolvem um benefício social e ajudam a definir, e a entender, a situação patrimonial da entidade pública aonde está localizado.

No que tange a divulgação de informação sobre os bens imóveis atinentes aos patrimônios culturais, observou-se, nas notas explicativas dos municípios de Olinda, Salvador e Rio de Janeiro, que foi informada a implantação de medidas e procedimentos para que sejam feitos a evidenciação, o reconhecimento e a mensuração desses bens até janeiro de 2023, no entanto, este estudo não conseguiu verificar, com os municípios, o que de fato já havia sido feito em prol dessa implementação. Ao passo que a contabilidade pública brasileira caminha para a convergência de uma contabilidade patrimonial e os municípios informam cumprir, na divulgação das suas demonstrações, regimentos e instruções normativas

aplicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade e pela Secretaria do Tesouro Nacional, obteve-se dificuldade na análise dos dados, por não apresentarem um detalhamento quanto ao tratamento e divulgação de dados e das contas.

Como sugestão para futuras pesquisas, recomenda-se que seja realizado, por intermédio de entrevistas com as respectivas Secretarias de Fazenda dos municípios que preveem a evidenciação de patrimônios culturais, um estudo aprofundado quanto as medidas que vem sendo/serão adotadas para que estes bens sejam adequadamente mensurados, reconhecidos e evidenciados. Propõe-se, também, que seja observada a evidenciação contábil de contas relacionadas ao patrimônio cultural em outras demonstrações contábeis municipais.

## REFERÊNCIAS

- Accounting Standards Board (2008). Financial Reporting Exposure Draft 42: Heritage Assets. Recuperado de: <https://www.frc.org.uk/getattachment/0b880f4f-4a20-4785-bf35-8c7327a1b942/-;.aspx>
- Accounting Standards Board (2021). GRAP 103 – Heritage Assets. Recuperado de: <https://www.asb.co.za/wp-content/uploads/2021/03/GRAP-103-Heritage-Assets-1-April-2021.pdf>
- Australian Accounting Standards Board (AASB) (2012). AASB 1049 - Whole of Government and General Government Sector Financial Reporting. Recuperado de: [https://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB1049\\_10-07\\_COMPdec11\\_07-12.pdf](https://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB1049_10-07_COMPdec11_07-12.pdf)
- Australian Accounting Standards Board (AASB) (2019). AASB 116 - Property, Plant and Equipment. Recuperado de: [https://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB116\\_08-15\\_COMPdec16\\_01-19.pdf](https://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB116_08-15_COMPdec16_01-19.pdf)
- Aversano, N., Christiaens, J., Polcini, P. T., & Sannino, G. (2019). Accounting for heritage assets: An analysis of governmental organization comment letters on the IPSAS consultation paper. *International Journal of Public Sector Management*. Recuperado de: <https://doi.org/10.1108/IJPSM-12-2018-0275>
- Bardin L. (1977). *L'Analyse de contenu*. Editora: Presses Universitaires de France.
- Barros, A. A., & Turatti, L. (2017). A PROTEÇÃO DO PATRIMÔNIO, SEGUNDO A ONU, A UNESCO E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL BRASILEIRA. *Revista Estudo & Debate*, 24(1).
- Barton, A. (2005). The conceptual arguments concerning accounting for public heritage assets: a note. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.

- Brasil (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Recuperado de: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)
- Brasil (1937). Lei nº 378, de 13 de janeiro de 1937. Recuperado de: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1930-1949/10378.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1930-1949/10378.htm).
- Brasil (1977). Decreto 80.978, de 12 de dezembro de 1977. Recuperado de: [http://portal.iphan.gov.br/uploads/legislacao/DecretoLei\\_n\\_80.978\\_de\\_12\\_de\\_dezembro\\_de\\_1977.pdf](http://portal.iphan.gov.br/uploads/legislacao/DecretoLei_n_80.978_de_12_de_dezembro_de_1977.pdf)
- Brasil (1998). Lei nº 9.605, de 12 de fevereiro de 1998. Recuperado de: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19605.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19605.htm) Lei nº 9.649/1998
- Brasil (2017). Decreto nº 9.238, de 15 de dezembro de 2017. Recuperado de: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/decreto/D9238.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/D9238.htm)
- Brasil (2010). Lei 12.343, de 1º de dezembro de 2010. Recuperado de: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/lei/112340.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/112340.htm)
- Biondi, L., & Lapsley, I. (2014). Accounting, transparency and governance: the heritage assets problem. *Qualitative Research in Accounting & Management*.
- Coelho, M. C., da Cruz, F., & Neto, O. A. P. (2011). A informação contábil como ferramenta de auxílio no exercício do controle social. *Contabilidade Vista & Revista*, 22(3), 163-184.
- Conselho Federal de Contabilidade (2016). NBC TSP – Estrutura Conceitual para Elaboração e evidenciação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público.
- Conselho Federal De Contabilidade (2017). Norma Brasileira De Contabilidade, NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, de 22 de setembro de 2017.
- Constituição da República Federativa do Brasil (1988). (1988). Brasília: Senado.
- Ouro Preto (2022). Lei nº 17/2002. Recuperado de: [http://sgm.ouropreto.mg.gov.br/arquivos/prestacao\\_contas/3944116629d98259b598bfce1869d2d6.pdf](http://sgm.ouropreto.mg.gov.br/arquivos/prestacao_contas/3944116629d98259b598bfce1869d2d6.pdf)
- Campos, L. A., dos Santos, V. A., & Lima, D. V. (2016). Ativos culturais: uma análise do tratamento contábil em cidades históricas do estado de Goiás. *Revista Universo Contábil*, 12(3), 6-25.
- Campos, J. C., & Martinho, V. (2017). Patrimônio Mundial: democracia e diversidade. *Revista Estudos do Século XX*, (17), 145-161.
- Carnegie, G. D. (1996). Enabling accountability in museums. *Museum Management and Curatorship*, 15(4), 371-386.

- Coelho, M. C., da Cruz, F., & Neto, O. A. P. (2011). A informação contábil como ferramenta de auxílio no exercício do controle social. *Contabilidade Vista & Revista*, 22(3), 163-184.
- Dantas, J. A., Zendersky, H. C., dos Santos, S. C., & Niyama, J. K. (2005). A dualidade entre os benefícios do disclosure e a relutância das organizações em aumentar o grau de evidenciação. *Revista Economia & Gestão*, 5(11), 56-76.
- Dantas, F. S. (2015). O patrimônio cultural protegido pelo Estado Brasileiro. *Patrimônio cultural, direito e meio ambiente: um debate sobre a globalização, cidadania e sustentabilidade*, 1, 31-54.
- External Reporting Board (XRB) (2014). Public Benefit Entity International Public Sector Accounting Standard 17 Property, Plant And Equipment (PBE IPSAS 17). Recuperado de: <https://www.xrb.govt.nz/accounting-standards/public-sector/pbe-ipsas-17/>
- Financial Accounting Standard Board (FASAB) (2020). Statement of Federal Financial Accounting Standards (SFFAS) 29: Heritage Assets and Stewardship Land. In FASAB Handbook of Federal Accounting Standards and Other Pronouncements, as Amended Recuperado de: [https://files.fasab.gov/pdf/files/handbook\\_sffas\\_29.pdf](https://files.fasab.gov/pdf/files/handbook_sffas_29.pdf)
- Financial Reporting Council (FRC) (2015). FRS 102 - The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland. Recuperado de: <https://www.frc.org.uk/getattachment/e1d6b167-6cdb-4550-bde3-f94484226fbd/FRS-102-WEB-Ready-2015.pdf>
- Gómez, E. J. B., & Casal, R. C. (2008). Are the IPSASB and ASB proposals adequate for public heritage assets?. In *Estableciendo puentes en una economía global* (p. 45). Escuela Superior de Gestión Comercial y Marketing, ESIC.
- Hartog, F. (2013). Regimes de Historicidade: presenteísmo e experiências do tempo. Belo Horizonte: Autêntica Editora. (Coleção História e Historiografia).
- 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*.
- Igarashi, D. C. C., Tognon, F. C., & Igarashi, W. (2011). Análise de demonstrativos financeiros de modo a identificar as alterações na evidenciação dos ativos intangíveis em função da lei nº 11.638/07. *ConTexto*, 11(19), 77-88.
- International Federation Of Accountants (2006). International Public Sector Accounting Standard 17: property, plant and equipment. New York: IPSASB, 2006. Recuperado de: <https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ipsas-17-property-plant.pdf>

- International Federation of Accountants (IFAC) (2017). Consultation Paper Financial Reporting for Heritage in the Public Sector. Recuperado de: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Consultation-Paper-Financial-Reporting-for-Heritage-in-the-Public-Sector.pdf>
- International Federation of Accountants (IFAC) (2021a). IPSAS 17 – Property, Plant and Equipment. In Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements (p.519 a 564). Recuperado de: [https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-HandBook-2021-Volume-1\\_0.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-HandBook-2021-Volume-1_0.pdf)
- International Federation of Accountants (IFAC) (2021b). Exposure Draft 78 Proposed International Public Sector Accounting Standard – Property, Plant and Equipment Recuperado de: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ED-78-Property-Plant-Equipment.pdf>
- Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. (2010). Do mundo para o mundo - O Comitê do Patrimônio Mundial reúne-se em Brasília para decidir quais propriedades entrarão para a lista de patrimônios da Unesco. Recuperado de : [https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com\\_content&view=article&id=2338:catid=28&Itemid=23](https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&view=article&id=2338:catid=28&Itemid=23)
- Instituto do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional (2010). Portaria n. 312, de 20 de outubro de 2010. Recuperado de: [http://portal.iphan.gov.br/uploads/legislacao/Portaria\\_n\\_312\\_de\\_20\\_de\\_outubro\\_de\\_2010.pdf](http://portal.iphan.gov.br/uploads/legislacao/Portaria_n_312_de_20_de_outubro_de_2010.pdf)
- Landriani, L. & Pozzoli, M. (2014). Management and valuation of heritage assets: a comparative analysis between Italy and USA. Springer Science & Business Media. New York.
- Lewis, M. K. (2013). Off-balance sheet activities and financial innovation in banking. PSL Quarterly Review, 41(167).
- Lima, D. V. (2018). Orçamento, contabilidade e gestão no setor público. São Paulo: Atlas.
- Lima, D. V., Boente, D. R., & Barros, G. L. (2019). Evidências de Informações Off Balance no Balanço Geral da União. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 18, 1-15.
- Lopis, E. A. (2017). Patrimônio histórico cultural: preservar ou transformar? Uma questão conflituosa. *Mosaico*, 8(12), 9-23.
- Martins, O. S., de Araújo, A. M. H. B., de Lima, D. V., & Niyama, J. K. (2014). Uma discussão conceitual sobre o tratamento contábil dos heritage assets. *ConTexto*, 14(26).
- Mautz, R. K. (1988). Monuments, mistakes and opportunities. *Accounting Horizons*, 2(2), 123-128.



- Mele, V., & Belardinelli, P. (2019). Mixed methods in public administration research: Selecting, sequencing, and connecting. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 29(2), 334-347.
- Menezes, C. C. F. (2010). Cooperação internacional e patrimônio mundial. *Revista Brasileira De História & Ciências Sociais*, 2(3). Recuperado de <https://www.seer.furg.br/rbhcs/article/view/10392>
- Ministério do Turismo (2021). Plano Nacional de Cultura. Recuperado de: <http://pnc.cultura.gov.br/category/metas/5/>
- Ministério do Turismo. Instituto do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional. Recuperado de: <http://portal.iphan.gov.br/pagina/detalhes/872>
- Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura. (1972). Convenção para a Proteção do Patrimônio Mundial, Cultural e Natural. Recuperado de: <https://whc.unesco.org/archive/convention-pt.pdf>
- Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura (2019). Operational Guidelines for the Implementation of the World Heritage Convention. World Heritage Convention, 2019. Recuperado de: <https://whc.unesco.org/en/guidelines/>
- Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura (2020). Lista de Estados-Parte. World Heritage Convention, 2020. Recuperado de: <https://whc.unesco.org/en/statesparties/>
- Pinheiro, M. J. D. A., & Nascimento, J. D. (2020). Ciência e saúde: desafios ao patrimônio mundial. *História, Ciências, Saúde-Manguinhos*, 27, 637-656.
- Pires, C. B., Ribeiro, D. C., Niyama, J. K., & Matias-Pereira, J. (2017). Heritage Assets: desafios para a sua mensuração. *Universitas: Gestão e TI*, 7(1).
- Prieto, M. D. F., & Martins, V. F. (2015). Normas de Contabilidade Pública no Brasil: Um olhar para os balanços da União. *Revista de Administração*, 13(23), 36-56.
- Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2006). Metodologia da pesquisa aplicável às ciências. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 76-97.
- Rowles, T. R. (1992). Financial reporting of infrastructure and heritage assets by public sector entities. Australian Accounting Research Foundation.
- RSM Global International Audit, Tax and Consulting Group. (2016). Accounting for Heritage Assets - why and how?. Recuperado de: <https://www.rsm.global/newzealand/news/accounting-heritage-assets-why-and-how>.

- Secretaria do Tesouro Nacional. (2018). Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. 8. Ed. - Brasília. Recuperado de: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:31484](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:31484)
- Terrell, S. R. (2012). Mixed-methods research methodologies. Qualitative report, 17(1), 254-280. Recuperado de: <https://nsuworks.nova.edu/tqr/vol17/iss1/14/>
- Iudícibus, S. (1997). Teoria da contabilidade. (5a ed.). São Paulo: Atlas.
- Vergara, C. S. (2016). Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração, 16ª edição. Grupo GEN.
- Widmer, G. M., & Pires, M. J. (2008). A Convenção do Patrimônio Mundial, Cultural e Natural, como possível elemento indutor de atividade turística. Revista Hospitalidade, 5(2), 52-64.