



Universidade de Brasília (UnB)

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

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)

Curso de Graduação em Ciências Contábeis

Mariana Rocha de Sousa

UM METEORO DE MEMÓRIAS: PROPOSTA DE RECONHECIMENTO,  
MENSURAÇÃO E DIVULGAÇÃO DO PATRIMÔNIO CULTURAL DO MINISTÉRIO  
DAS RELAÇÕES EXTERIORES

Brasília -DF

2021

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura  
Reitora da Universidade de Brasília

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

Professor Doutor Diêgo Madureira de Oliveira  
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor Eduardo Tadeu Vieira  
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 Atuarias

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

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

**Mariana Rocha de Sousa**

UM METEORO DE MEMÓRIAS: PROPOSTA DE RECONHECIMENTO,  
MENSURAÇÃO E DIVULGAÇÃO DO PATRIMÔNIO CULTURAL DO MINISTÉRIO  
DAS RELAÇÕES EXTERIORES

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

**Linha de Pesquisa:** Impactos da contabilidade na sociedade

**Área:** Contabilidade Pública

**Orientador:** Prof. Dra. Diana Vaz de Lima

Brasília - DF

2021

*Dedico esse trabalho aos meus avós, cujo  
pioneirismo e coragem são sempre minha  
inspiração*

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus por sua infinita misericórdia que me manteve até aqui e à minha Mãe Santíssima pela intercessão junto ao Pai.

Agradeço à minha orientadora, Professora Doutora Diana Vaz de Lima, por toda ajuda e paciência. Ao meu chefe, Marino Prieto, por acreditar no meu trabalho e por toda a compreensão e ajuda, sem isso este trabalho não existiria e à minha supervisora, Beatriz Reis, por me permitir dedicasse-me o tempo necessário à execução deste trabalho, além das palavras de incentivo.

Agradeço a todos os amigos e colegas que contribuíram de alguma forma para esse trabalho, seja diretamente, na obtenção dos dados, seja por incentivos e/ou orações. Em especial, às minhas amigas: Fernanda e Juliana que me incentivaram, consolaram e deram dicas; e aos meus colegas, Andréia, pela ajuda nas buscas pelos dados, e Daniel, pela sugestão do tema.

Agradeço, por fim, à minha família pela compreensão por minha ausência ao longo de todo o curso, em especial à minha mãe, Nilza Rocha, pela ajuda, compreensão e cuidado, bem como ao meu avô Cícero, pelas dicas de Gramática...

Nunca poderei agradecer o suficiente!

## RESUMO

Os ativos de patrimônio cultural (*heritage assets*) constituem um importante legado para humanidade, contribuindo para a preservação da memória de uma cultura. Apesar da vanguarda da legislação brasileira, dos dispositivos constitucionais legislando sobre a guarda e proteção dos *heritage assets*, e o fato de que em alguns casos, os bens tombados como patrimônio histórico e artístico no Brasil, atenderem aos critérios de mensuração, reconhecimento e divulgação à luz da doutrina contábil, não há evidências de que esses ativos estejam sendo contabilizados no patrimônio dos entes públicos federados brasileiros. Nesse sentido, este estudo objetiva apresentar uma proposta de tratamento contábil a ser aplicada no âmbito das repartições públicas brasileiras responsáveis pela guarda e conservação desses ativos. Para tratar a questão da pesquisa, foi efetuada revisão da literatura sobre o tema, analisados os padrões contábeis aplicáveis e efetuado estudo de caso no Ministério das Relações Exteriores (MRE), em razão da sua atuação como gestor de patrimônio cultural no âmbito do governo federal e por seu papel como repositório da cultura brasileira (Conduru, 2020). Os achados da pesquisa permitem concluir que a maior parte dos bens culturais de responsabilidade do MRE encontra-se *off balance*. Uma explicação pode ser o fato de que no Brasil o registro contábil dos bens culturais no âmbito das entidades públicas, ainda é de caráter facultativo. Tendo como base a experiência do Reino Unido, que exige o reconhecimento dos ativos culturais em conta específica, e utilizando como objeto de análise a obra *Meteoro*, símbolo do MRE, foi então apresentada uma proposta de contabilização, na expectativa de que as considerações tratadas neste exemplo possam ser estendidas aos demais bens culturais que estejam sob a guarda e conservação das entidades públicas brasileiras.

Palavras-Chave: Bens Culturais; Brasil; *Heritage Assets*; Padrões Contábeis; Setor Público

## LISTA DE QUADROS E FIGURAS

Quadro 1 Taxonomia dos bens culturais .....	5
Quadro 2 Experiências internacionais sobre o tratamento contábil dos <i>heritage assets</i> .....	16
Quadro 3 Inventário MRE – valores atribuídos para bens culturais em 2020/2021 .....	21
Quadro 4 Valor de mercado de algumas obras que compõem o acervo do MRE.....	22
Quadro 5 Classificação contábil dos bens culturais do MRE .....	23
Quadro 6 Ativo Não-Circulante do Balanço Patrimonial do MRE de 2020.....	23
Figura 1 Fluxograma de registro dos bens .....	27
Quadro 7 Plano de Contas Sugerido.....	28

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	1
2. REFERENCIAL TEÓRICO .....	3
2.1 Aspectos Conceituais, Normativos e Classificação dos <i>Heritage Assets</i> .....	3
2.2. Heritage Assets: um legado como Ativo .....	6
2.3. Experiências Internacionais no Tratamento Contábil dos Heritage Assets .....	8
2.3.1. IPSAS 17 e Exposure Draft 78 .....	8
2.3.2. Nova Zelândia.....	10
2.3.3. Austrália .....	12
2.3.4. Reino Unido.....	13
2.3.5. Estados Unidos .....	14
3 METODOLOGIA.....	16
3.1 Enquadramento Metodológico .....	16
3.2. Sobre a Entidade Objeto do Estudo de Caso .....	18
4 RESULTADOS .....	20
4.1 Levantamento do Inventário e Identificação dos Bens Culturais.....	20
4.2 Tratamento Contábil Atual .....	22
4.3 Proposta de Tratamento Contábil com Base na Experiência do Reino Unido ...	24
4.4 Contabilizando o Meteoro .....	27
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	28



## 1. INTRODUÇÃO

Os *heritage assets* são um importante legado para a humanidade, além da contribuição histórica e cultural (Mautz, 1988; Stanton & Stanton, 1997; Barton, 2000; Gómez & Casal, 2008; Unesco World Heritage Centre, 2008; Ouda, 2014; Almeida et al, 2016; RSM, 2016; Aversano et al, 2019) e da sua importância da perspectiva econômica (Thesmar & Benhamou, 2011; Strassburger; Behr & Souza, 2014; Almeida, 2016; IPSASB, 2017). Geralmente, os *heritage assets* representam uma parte importante dos ativos sob o controle da organização e sua omissão pode tornar as demonstrações contábeis da organização incompleta, além de reduzir a transparência das informações dificultando a *accountability* (Biondi & Lapsley, 2014; RSM, 2016).

No Brasil, a proteção do patrimônio histórico e artístico nacional sob a guarda e conservação das entidades públicas foi inicialmente regulamentada pelo Decreto-Lei 25, de 30 de novembro de 1937, definindo-os como sendo o conjunto de bens móveis e imóveis existentes no país e cuja conservação seja de interesse público, quer por sua vinculação a fatos memoráveis da história do Brasil, quer por seu excepcional valor arqueológico ou etnográfico, bibliográfico ou artístico (art. 1º, do Decreto Lei 25/1937).

Anos depois, com o mesmo entendimento, a Constituição Federal do Brasil de 1988 trouxe em seu art. 216 que os bens de natureza material e imaterial que constituem o patrimônio cultural brasileiro, tomados individualmente ou em conjunto, são portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, incluindo, entre eles, obras, objetos, documentos, edificações e demais espaços destinados às manifestações artístico-culturais. Ainda de acordo com a CF de 1988, compete ao Poder Público, com a colaboração da comunidade, promover e proteger o patrimônio cultural brasileiro por meio de inventários, registros, vigilância, tombamento e desapropriação, entre outras formas de acautelamento e preservação (CF de 1988, art. 216, § 1º).

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 et al, 2014; Almeida, Santos, & Lima, 2016). Contudo, essa não é uma tarefa fácil. Segundo Barker (2006) e Pires et al (2017), os *heritage assets* são elementos de difícil

definição e são diferentes dos demais ativos porque o seu valor deriva do fato de que não podem ser reproduzidos ou substituídos e, além disso, pode-se afirmar que é improvável que sejam negociados.

Apesar da vanguarda da legislação brasileira e dos dispositivos constitucionais legislando sobre a guarda e proteção de bens de natureza material e imaterial que constituem o patrimônio cultural brasileiro, e o fato de que em alguns casos os bens tombados como patrimônio histórico e artístico no Brasil atenderem aos critérios de mensuração, reconhecimento e divulgação à luz da doutrina contábil, não há evidências de que esses ativos estejam sendo contabilizados no patrimônio dos entes públicos federados brasileiros (Almeida, 2016; Almeida et al., 2016; Santana, Barbosa, & Oliveira, 2016; Maranhão, 2020).

Na academia, os estudos também são limitados. Da perspectiva contábil, a literatura tem basicamente se debruçado sobre os *heritage assets* sob a guarda de museus (Strassburger; Behr & Souza, 2014; Almeida, 2016; Pires et al, 2017). De acordo com Pires (2018), enquanto na Austrália predominam museus que capitalizam seus *heritage assets* de forma plena, no Reino Unido os museus que adotam a abordagem mista ou não reconhecem esses ativos são maioria. A Nova Zelândia, por sua vez, apresentou um cenário intermediário, com as entidades divididas entre as duas possibilidades.

Diante desse cenário, considerando que os *heritage assets* são importantes da perspectiva cultural e econômica (Mautz, 1988; Stanton & Stanton, 1997; Barton, 2000; Gómez & Casal, 2008; Unesco World Heritage Centre, 2008; Thesmar & Benhamou, 2011; Ouda, 2014; Strassburger; Behr & Souza, 2014; Almeida, 2016; Almeida et al, 2016; RSM, 2016; Aversano et al, 2019) e que a omissão dos mesmos pode tornar as demonstrações contábeis da organização incompleta (Biondi & Lapsley, 2014; RSM, 2016), o presente estudo tem como objetivo apresentar uma proposta de contabilização do patrimônio cultural sob a guarda e conservação das entidades públicas brasileiras. Para tratar a questão da pesquisa, será efetuada revisão da literatura sobre o tema, analisados os padrões contábeis aplicáveis e efetuado estudo de caso no Ministério das Relações Exteriores (MRE), em razão da sua atuação como gestor de patrimônio cultural no âmbito do governo federal.

Além desta introdução, este estudo apresenta cinco seções. Os aspectos conceituais, normativos e classificações dos *heritage assets*, bem como os padrões contábeis internacionais quanto ao tratamento contábil desses valores estão apresentados na Seção 2. Na Seção 3, é apresentada a metodologia utilizada no estudo. Os resultados da pesquisa são

apresentados na Seção 4. Na Seção 5 são apresentadas as considerações finais da pesquisa, seguidas das referências utilizadas.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Aspectos Conceituais, Normativos e Classificação dos *Heritage Assets*

De acordo com o documento *World Heritage Information Kit*, publicado pelo Unesco *World Heritage Centre*, o patrimônio cultural é o legado deixado pelo passado, o que vivemos hoje e deixamos para as gerações futuras, como uma fonte insubstituível de vida e inspiração, que representa a identidade da humanidade (*Unesco World Heritage Centre*, 2008). Para Thesmar & Benhamou (2011), o nome “patrimônio cultural” supõe a vontade de legar (deixar em testamento) os bens às gerações futuras, protegidos por seu interesse histórico e artístico. Segundo os autores, o público e os especialistas decidem por meio da relação com a obra se ela deve ser deixada como memória para as gerações futuras. Assim, o patrimônio, como expressão artística, é um objeto relevante da perspectiva da lógica antropológica de conservação de uma memória ameaçada quando não mantida (Thesmar & Benhamou, 2011).

Segundo o disposto na *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, editada pela Federação Internacional de Contadores (IFAC, em inglês), governos e outras entidades do setor público podem manter itens que contribuam para o legado cultural e histórico da nação ou da região, como, por exemplo, obras de arte, prédios históricos e outros artefatos. De acordo com a norma, esses itens geralmente não são mantidos para serem vendidos, mesmo que o mercado para eles exista. Além disso, as entidades do setor público, normalmente, têm a responsabilidade de preservá-los e mantê-los para as gerações atuais e futuras (IFAC, 2021b, item 15).

Objetivando construir uma ferramenta com uma padronização terminológica do universo musealizado brasileiro, Ferrez (2016) propõe, em sua obra *Tesouro de Objetos do Patrimônio Cultural nos Museus Brasileiros*, uma taxonomia para esses bens culturais, composta por dezesseis categorias de classificação dos objetos existentes em seus acervos, incluindo, de modo geral, objetos, partes que os compõem e acessórios, quando existirem. Inspirada em uma pesquisa anterior da mesma autora, na obra é apresentado um conjunto de conceitos, designados termos ou descritores, a partir do estabelecimento de relações entre eles, e que pode ser definido segundo sua função ou estrutura. No Quadro 1, a seguir, ilustram-se as dezesseis categorias propostas por Ferrez (2016).

**Quadro 1 – Taxonomia dos bens culturais**

Número	Categorias	Descrição
1	Estruturas edificadas e elementos de construção	Construções criadas para atender a qualquer necessidade humana, situadas em local relativamente permanente como casa, farmácia e barraca, bem como os seus componentes arquiteturais e decorativos, e seus respectivos acessórios com equipamento hidráulico.
2	Objetos domésticos	Objetos relacionados com o interior e o entorno de edifícios, criados com o propósito de atender às necessidades de conforto, comodidade, proteção e prazer dos seus ocupantes.
3	Objetos de uso pessoal	Objetos criados para servir às necessidades pessoais dos indivíduos, tais como de proteção, higiene, estética do corpo, adornos e identificação pessoal, bem como os que suprem suas deficiências físicas e outros.
4	Equipamento de atividades produtivas	Objetos criados para o desenvolvimento das atividades produtivas de ordem econômica, e a produção de bens ou utilidades para satisfazer as necessidades humanas. Não se diferenciou trabalho de hobby e, para configurar a estrutura hierárquica desta categoria, o documento básico foi a Classificação Nacional de Atividades Econômicas, do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
5	Equipamento de atividades científicas e tecnológicas	Objetos usados na observação de fenômenos naturais ou na aplicação do conhecimento adquirido dessa observação. Tendem a ser criados para ampliar ou registrar nosso entendimento do mundo ou para ajudar a expressar tal entendimento. São, sobretudo, os objetos criados para uso em áreas específicas do conhecimento.
6	Objetos de atividades artísticas	Objetos associados à expressão da atividade humana segundo valores estéticos como beleza, harmonia, equilíbrio, realizada por meio de uma grande variedade de linguagens, com exceção da escrita/literatura: arquitetura, pintura, desenho, escultura, gravura, música, teatro, dança, circo, fotografia e cinema, em suas variadas combinações. São, portanto, as obras artísticas resultantes dessas atividades, assim como os objetos necessários à sua realização ou execução.
7	Equipamento de comunicação	Objetos criados para transmitir informações aos seres humanos, nas formas escrita, sonora ou visual.
8	Equipamentos de lazer e de esporte	Objetos criados para servir em atividades de lazer, esporte, recreativas e lúdicas, como brinquedos e jogos. Inclui também os objetos associados a jogos de azar e sorteios, e os equipamentos de ginástica e de recreação ao ar-livre.
9	Objetos de ritos, cultos e crenças	Objetos criados para dar apoio às cerimônias e/ou rituais de caráter religioso, conduzidos geralmente de forma sistemática e prescrita, bem como aqueles criados para evocar, simbolizar ou expressar uma devoção pessoal.

10	Insígnias e objetos cerimoniais e/ou comemorativos	objetos que são símbolos individuais ou coletivos que indicam posição, nobreza, função, comando, nação etc., e honrarias e prêmios recebidos. Esta categoria engloba ainda os objetos usados em cerimônias civis e militares ou confeccionados especialmente para homenagear pessoas e lugares, ou comemorar eventos. Os objetos cerimoniais e comemorativos foram mantidos juntos em razão da sua maioria cumprir as duas funções.
11	Objetos pecuniários	objetos relativos ao dinheiro ou dele representativos, bem como aqueles que servem de instrumento para troca na obtenção de serviços bem definidos como moedas, cédulas, ações, faturas, selos postais, fichas telefônicas etc.
12	Veículos e acessórios	Objetos usados para transportar ou conduzir pessoas, animais ou coisas, de um lugar para outro, e seus respectivos acessórios
13	Equipamento de caça e guerra	Objetos usados na caça, tiro ao alvo, guerra ou proteção pessoal, e seus acessórios, excluídos os veículos e estruturas de abrigo
14	Instrumentos de punição	Objetos usados para aplicar castigos, torturar ou até mesmo executar seres humanos. Trata-se de uma categoria sem subdivisões que não se conseguiu incorporar às demais.
15	Recipientes	Categoria que também não possui subdivisões, estabelecida para agrupar objetos usados para conter e/ou transportar produtos líquidos ou sólidos que possuem múltiplas funções ou cujo contexto particular de uso é desconhecido
16	Amostras e fragmentos	Categoria que não possui subdivisões, estabelecida para agrupar amostras de natureza animal, vegetal ou mineral, em estado bruto ou processadas, que não constituem um objeto propriamente dito. Agrupa, ainda, os fragmentos, partes e/ou acessórios de objetos não identificados; e amostras de rendas, tecidos, ferro, couro, cabelos etc., quando não tiverem feito parte de um objeto ou quando este não pôde ser determinado. Os mostruários para fins comerciais pertencem a outra categoria

Fonte: Ferrez (2016).

Para Marcondes (2019), as categorias de classificação de objetos museológicos desenvolvidas por Ferrez e Bianchini (1987), obra original na qual se baseia a classificação atual, apesar de ser um esquema pioneiro em uso em diversos museus brasileiros, não são suficientes para qualificar objetos de interesse científico e de cultura intangível, que necessitariam de categorias próprias, o que revela o desafio em categorizar os patrimônios culturais da perspectiva contábil. No caso daqueles patrimônios que demandam categorias próprias, o pesquisador sugere então a inclusão da categoria *Produtos Conceituais da Cultura Humana*, onde estariam classificados os objetos de cultura imaterial.

Segundo Martins et al (2014), quando estão sob tutela de uma entidade pública, os *heritage assets* são classificados como bens de uso comum do povo (art. 100, Lei nº 10.406/2002 – Código Civil brasileiro), inalienáveis enquanto conservarem essa qualificação. Assim, dada a sua natureza, segundo os pesquisadores, os *heritage assets* devem receber tratamento contábil diferenciado, discutindo-se, inclusive, os tradicionais conceitos aplicáveis aos ativos, como a geração de benefícios econômicos, uma vez que esses ativos, na qualidade de bens de uso comum, são concebidos para fins sociais e não para geração de fluxos de caixa.

## **2.2. Heritage Assets: um legado como Ativo**

Segundo o disposto na *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, o ativo é um recurso controlado no presente pela entidade como resultado de evento passado (IFAC, 2021b, item 5.6). No caso dos ativos do setor público que ensejam potencial de serviços, podem ser representados pelos ativos de recreação, do patrimônio cultural, comunitários, de defesa nacional e outros que sejam mantidos pelos governos e outras entidades do setor público e que sejam utilizados para a prestação de serviços a terceiros (IFAC, 2021b, item 5.9).

No caso dos *Heritage Assets*, tratam-se de itens com características específicas, podendo ser definidos pela sua importância histórica, cultural ou ambiental. Segundo o disposto na *IPSAS 17 – Property, Plant and Equipment*, geralmente esses ativos são insubstituíveis e possuem restrições para alienação, seus valores tendem a aumentar com o passar do tempo e sua vida útil pode ser difícil de ser estimada. Exemplos de patrimônio cultural incluem monumentos, edificações, reservas naturais e obras de arte, sejam pinturas, esculturas entre outras (IFAC, 2021a, Item 10)

Segundo o disposto na IPSAS 17 (IFAC, 2021a, Item 10), para serem reconhecidos como bens culturais as seguintes características devem ser observadas (não exclusivas de tais itens):

- a. seu valor em termos cultural, ambiental, educacional e histórico é improvável de ser totalmente refletido em valor financeiro baseado a preços de mercado;
- b. obrigações legais e/ou estatutárias podem impor proibições ou severas restrições à sua alienação por venda;
- c. são geralmente insubstituíveis e seus valores podem aumentar ao longo do tempo, mesmo se sua condição física se deteriorar; e

- d. pode ser difícil estimar sua vida útil, que, em alguns casos, pode ser de centenas de anos.

Outra característica apontada na norma é que os bens culturais são raramente mantidos pela sua capacidade de gerar fluxos de caixa e que pode haver obstáculos legais ou sociais para utilizá-los em tais propósitos. Nesses casos, seu benefício econômico futuro ou potencial de serviços é limitado às suas características culturais, por exemplo, monumentos e ruínas (IFAC, 2021a, Item 10).

Registre-se que de acordo com a *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, para que um bem seja reconhecido como Ativo é necessário que, além de atender a definição de ativo, o mesmo possa ser mensurado com certa segurança, uma vez que a contabilidade representa um registro como base de valor ( IFAC, 2021b, item 6.7). Segundo a norma, contudo, há circunstâncias em que o nível de incerteza sobre a estimativa do valor do bem é tão grande que a representação desse bem nas demonstrações contábeis passa a ser questionável. Nesse caso, a recomendação é que o bem não seja reconhecido ( IFAC, 2021b, item 6.8). Outra questão a ser observada, diz respeito ao uso do bem. No caso daqueles bens culturais utilizados nas atividades administrativas, por exemplo, a orientação é que seja observado o tratamento contábil disposto na IPSAS 17, enquadrados, portanto, como ativos imobilizados, sujeitando-se, inclusive, à depreciação (IFAC, 2021a, item 11).

Note-se que apesar das dificuldades apontadas para a mensuração e reconhecimento dos *heritage assets* na literatura (Almeida, 2011; Biondi & Lapsley, 2014; Pires et al, 2017), há de se considerar a importância de seus registros para transparência, *accountability* e a segurança do próprio patrimônio envolvido. Para Biondi (2014), o registro do patrimônio cultural pode contribuir para a boa governança, contudo, as seguintes limitações devem ser consideradas:

- i. não existe uma unanimidade ou definição comum de *heritage assets*;
- ii. não está claro o conceito de valor público que pode ser atribuído aos *heritage assets*;
- iii. apesar da evolução do tema, questões desafiadoras para o seu registro contábil permanecem;
- iv. se os padrões contábeis forem aplicados a todas estas categorias de ativos, deve haver uma forma específica de registrar o patrimônio cultural nas entidades do

setor público, isso vai além dos indicadores quantitativos e envolve indicadores qualitativos;

Mesmo considerando um número de abordagens alternativas, nenhuma das opções disponíveis para o tratamento contábil dos *heritage assets* parece preferível (Biondi & Lapsley, 2014; Pires et al., 2017). Na busca para aumentar a transparência, a norma britânica FRS 30 aumentou as exigências para evidenciação desses bens, mas isso trouxe o risco de a maior parte das organizações que possuem *heritage assets* deixá-los *off balance*, se o custo ou valor desses bens não estiver disponível (Biondi, 2014). Além do mais, segundo a pesquisadora, a abordagem mista no reconhecimento de uma categoria de ativo particular pode levar a informações incompletas e potencialmente enganosas.

### **2.3. Experiências Internacionais no Tratamento Contábil dos Heritage Assets**

#### *2.3.1. IPSAS 17 e Exposure Draft 78*

Segundo Aversano et al (2020), o conteúdo da IPSAS 17 não responde de maneira suficiente aos usuários da informação que buscam informações sobre os *heritage assets*. Cientes dessa limitação, em 2017 os membros constituintes do IFAC/IPSASB lançaram um *Consultation Paper* para obter visões a respeito do tratamento contábil desses ativos, principalmente no que diz respeito a alguns pontos críticos como: definição, reconhecimento, mensuração e evidenciação. Em fevereiro de 2021, foi lançada uma proposta de revisão da IPSAS 17 (*Exposure Draft 78*), com o objetivo, entre outros, de desenvolver exigências para o tratamento contábil dos *heritage assets* no âmbito daquela norma, que resultou em um guia de recomendações práticas. Em abril de 2021, foi aberta audiência pública (*due comments*) do *Exposure Draft 78*, para recebimento de comentários com relação às alterações que sejam consideradas necessárias até 25 de outubro de 2021.

Na proposta, alguns bens imobilizados passam a ser descritos como ativos culturais em razão de sua raridade e/ou significância em relação, mas não limitada, a seus atributos arqueológicos, arquitetônicos, agrícolas, artísticos, culturais, ambientais, históricos, naturais, científicos ou tecnológicos. Além disso, a proposição considera que as entidades tendem a manter esses bens por longo tempo e preservá-los para as futuras gerações, alinhada aos conceitos já apontados na literatura (*Unesco World Heritage Centre*, 2008; Thesmar & Benhamou, 2011).

No caso daqueles ativos culturais intangíveis a serem reconhecidos, a proposta sugere que devem ser evidenciados alguns dados como a base de mensuração, o método de



amortização, se aplicável, o valor contábil bruto, a amortização acumulada, se houver, e a conciliação entre o valor contábil no começo e no fim do período, demonstrando os componentes desses valores.(IFAC, 2021c, item 15, p. 64) Ainda sobre esses ativos culturais intangíveis, quando não forem reconhecidos nas demonstrações contábeis, devem ser evidenciadas as dificuldades na obtenção de uma mensuração confiável e a importância dos ativos não reconhecidos em relação aos objetivos da entidade (IFAC, 2021c, item AG12, p.65).

Durante a elaboração do *Exposure Draft* 78, os membros constituintes da IFAC/IPSASB perceberam que a natureza dos *heritage assets* não é um impedimento ao seu reconhecimento. Com base nos mesmos argumentos, a entidade decidiu incluir o patrimônio cultural intangível na *IPSAS 31 – Intangible Assets*. A partir dos resultados da consulta pública, a proposta é que o tratamento contábil dos *heritage assets* tangíveis seja mantido na *IPSAS 17*, com o destaque da necessidade de mais orientações para a adequada aplicação do padrão ajustado. Além disso, foi reconhecido que o registro contábil desses ativos aumenta a transparência das informações contábeis a eles relacionadas, dessa forma, os usuários podem tomar melhores decisões com relação à gestão dos *heritage assets*, principalmente em entidades responsáveis pela sua preservação. (IFAC, 2021c, item BC7, p.105)

Sobre a decisão de incluir os ativos do patrimônio cultural no mesmo padrão do imobilizado, a IFAC/IPSASB justifica que a natureza de um item não é por si só um motivo para tratamentos contábeis diferenciados. (IFAC, 2021c, item BC7, p.106) Nos casos em que os itens do patrimônio cultural estiverem no escopo de outra *IPSAS*, a orientação preliminar do *board* é que seja aplicado este outro padrão, como no caso dos patrimônios culturais intangíveis, cuja proposta é que sejam tratados na *IPSAS 31* conjuntamente com outros ativos intangíveis. (IFAC, 2021c, item BC7, p.106)

Para diferenciar os *heritage assets* de outros bens, a equipe da IFAC/IPSASB reconheceu que esses ativos são caracterizados como insubstituíveis, tendo restrições e vida útil longa ou muitas vezes indefinida, conforme já apontado na literatura (Biondi & Lapsley, 2014; Aversano et al, 2020). Segundo a proposição, quando não for possível mensurar confiavelmente o valor de um determinado bem, a recomendação é que informações sobre ele sejam evidenciadas em notas explicativas, para que o usuário da informação possa ter um melhor entendimento da situação da entidade. Ainda que o custo ou o valor justo dos *heritage assets* não esteja disponível, o entendimento é que a informação a respeito da contribuição

desses ativos para o alcance dos objetivos da entidade pode ser útil para os usuários (IFAC, 2021c, itens BC30 a BC32, p. 110).

No guia de implementação do *Exposure Draft 78*, a equipe da IFAC/IPSASB esclarece pontos como o fato de que o bem ter restrição a venda ou ser insubstituível não afeta a capacidade de lhe atribuir um valor justo, ou seja, a complexidade de estimação do valor desses bens não seria um motivo para concluir que seu valor não pode ser estimado. Neste caso, a proposta é que o valor justo seja estimado através da substituição do potencial de serviços gerado por aquele bem, seja pela aquisição de um bem similar (o que não quer dizer idêntico), seja pela restauração ou reconstrução do bem. Além disso, o valor pode ser estimado se o potencial de serviço estiver principalmente relacionado a representação de um período histórico ou cultura específicos, de modo que mesmo serviço possa ser prestado por outro objeto que represente o mesmo período (IFAC, 2021c, itens IG16 a IG18, p. 121).

Nos casos em que nenhuma dessas possibilidades se aplicar, ou seja, quando o potencial de serviços não puder ser reestabelecido pela compra, construção ou reprodução do bem, ou, quando o seu valor é independente de sua capacidade de representar um período histórico ou cultura, pode-se dizer que o *heritage assets* não pode ser mensurado de maneira confiável, devendo ter informações a seu respeito evidenciadas apenas em notas explicativas até que possa ser mensurado confiavelmente (IFAC, 2021c, itens AG44, p. 33).

A norma ainda apresenta que para considerar que a vida útil de determinado patrimônio cultural é indefinida, seja na forma de potencial de serviços, seja na forma de fluxos de caixa, essa condição deve ser tecnicamente atestada. Além disso, o uso do bem não deve gerar desgastes e a entidade deve conseguir descrever o que vem sendo feito para a sua preservação e proteção. Em caso de mudança nas circunstâncias, a entidade deve reavaliar se a vida útil do bem continua indefinida (IFAC, 2021c, item IG29, p. 124).

### 2.3.2. Nova Zelândia

Como o disposto na IPSAS 17 e no ED 78, na Nova Zelândia não há tratamento diferenciado para os *heritage assets*, assim sendo, esses ativos são tratados dentro do imobilizado (Pires, 2018). Contudo, a principal diferença entre as recomendações da *IPSAS 17 – Property, Plant and Equipment* e o padrão neozelandês está na obrigatoriedade do registro. Enquanto a IPSAS 17 faculta a entidade o registro de seus ativos do patrimônio cultural, a *Public Benefit Entity International Public Sector Accounting Standard 17 Property, Plant And Equipment (PBE IPSAS 17)*, elaborada pelo *New Zealand Accounting*

*Standards Board – NZASB*, órgão do *External Reporting Board - XRB*, mantém a obrigatoriedade do registro de todos os *heritage assets* que puderem ser confiavelmente mensurados, algo que já era exigido antes da elaboração da IPSAS, conforme disposto no *Comment Letter* ao *Consultation Paper Financial Reporting for Heritage in the Public Sector*, escrita por Kimberley Crook (2017), na ocasião, presidente do *NZASB*.

Dessa forma, a regra neozelandesa estabelece que todo bem que tenha valor cultural, que atenda aos critérios de reconhecimento dos ativos, ou seja, que seja provável que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do bem fluam para a entidade que os reconhece e que o seu valor justo possa ser confiavelmente mensurado, será reconhecido no imobilizado (XRB, 2014, item BC3, p. 23). Por outro lado, os ativos de patrimônio cultural que não puderem ser reconhecidos nas demonstrações contábeis por não atenderem ao critério de reconhecimento, devem ser descritos em notas explicativas, incluindo a significância e a natureza desses ativos (XRB, 2014, item 94.1, p. 18). Ainda de acordo com a norma neozelandesa, essa evidenciação deve garantir que, quando lida no contexto das informações sobre os ativos reconhecidos a demonstração contábil forneça informações úteis e relevantes sobre a guarda dos ativos culturais da entidade (XRB, 2014, item 94.2, p.18).

Em 2002, o Tesouro da Nova Zelândia publicou um guia prático para ajudar na mensuração dos ativos de patrimônio cultural, com a orientação que seja avaliada a valor justo, a partir dos seguintes procedimentos: (New Zealand Treasury, 2002, p.4)

- a. Se houver um mercado para o mesmo ativo ou ativo similar, o preço de mercado é considerado o valor justo;
- b. Se não houver mercado ativo, o valor justo deve ser determinado por outras evidências baseadas em mercado; e
- c. Se não houver evidências baseadas no mercado, deve-se utilizar o custo de reposição depreciado.

No caso do uso do custo de reposição depreciado, deve ser baseado no custo de reprodução de um ativo específico, refletindo o potencial de serviços incorporados a esse ativo. Para ilustrar a situação, o guia neozelandês traz como exemplo um ativo que pode representar certa escola de arte, as roupas de uma personalidade histórica em particular ou uma produção de um filme antes da Segunda Guerra. De acordo com o guia, esses bens poderiam ser substituídos pela compra de outra obra da mesma escola, alguma outra posse da personalidade histórica ou por outra cópia de um filme do mesmo período de um produtor diferente. No entanto, se a pintura é mantida por causa de um artista em particular, a

substituição desse item deve ter relação com o mesmo artista específico (New Zealand Treasury, 2002, p.11)

Para propósitos práticos, onde houver um ativo com vida-útil indefinida ou suficientemente longa, nenhuma depreciação deve ser aplicada (New Zealand Treasury, 2002, p.12). Ainda segundo o tesouro da Nova Zelândia, os bens devem ser reconhecidos pelo valor justo, pois, a troca entre partes conhecedoras representaria a melhor estimativa do intrínseco valor cultural desses ativos (New Zealand Treasury, 2002, p.5). Sobre a definição se deve ou não haver reavaliações, ou a respeito da frequência com que elas devem ocorrer, o guia orienta que as instituições devem analisar o custo-benefício dessa reavaliação, recomendando que seja feita a cada cinco anos (New Zealand Treasury, 2002, p.6).

Quando se tratar de bens envolvendo câmbio do mercado internacional, a recomendação é que a taxa de câmbio seja informada nas notas explicativas (New Zealand Treasury, 2002, p.8). O guia ainda traz uma orientação a respeito da identificação e classificação dos *heritage assets*, que podem ser agrupados de três diferentes formas - por assunto, por audiência ou por formato – devendo a escolha da classificação ser feita de maneira pragmática (New Zealand Treasury, 2002, p.9).

### 2.3.3. Austrália

De acordo com Ferri, Sidaway, & Carnegie (2021), a Austrália começou a desenvolver regulações formais para organizações não culturais ainda na década de 1990, com a publicação de pronunciamentos na forma de *Australian Accounting Standards (AAS)* e *Statements of Accounting Concepts (SAC)* que exigiam implícita ou explicitamente o reconhecimento dos *heritage assets* nas demonstrações contábeis de instituições culturais e outras entidades públicas.

Ainda assim, de acordo com Pires (2018), não há uma norma contábil específica para orientar o tratamento dos *heritage assets* na Austrália, por isso, esses ativos devem ser escriturados observando as regras para ativo imobilizado disposto pelo *Australian Accounting Standard AASB 116 - Property, Plant and Equipment*. Dessa forma, como os bens imobilizados, o padrão Australiano recomenda que apenas os bens que puderem ser mensurados com segurança devem ser reconhecidos, assim, a orientação admite que ativos culturais nem sempre podem ser razoavelmente mensurados, por isso recomenda também a divulgação de informações não financeiras (Maranhão, 2020).

Assim como na Nova Zelândia, o padrão australiano *AASB 116*, que pode ser aplicado tanto por entidades privadas como por entidades públicas, estabelece que haja o registro de todos os ativos culturais, sejam coleções de museus ou monumentos públicos (Hassan et al, 2016). De acordo com Pires (2018), a norma traz que os *heritage assets* adquiridos sejam registrados pelo custo, enquanto aqueles recebidos em doação sejam reconhecidos pelo valor justo da data de recebimento. Posteriormente, a entidade pode escolher se deseja seguir o modelo de reavaliação ou de custo, mas, no caso das entidades públicas, conforme *AASB 1049 – Whole of Government and General Government Sector Financial Reporting*, posteriormente deve ser adotado o modelo de reavaliação (Pires, 2018).

Além disso, na mesma linha da IFAC/IPSAB, o AASB reconhece que, devido à sua natureza, muitos ativos culturais possuem vida útil ilimitada e por isso não estão sujeitos à depreciação. No entanto, a norma australiana estabelece que deve ser considerado se há imparidade no valor dos ativos registrados, além de evidenciar os cuidados que têm sido tomados para a preservação desses bens (Pires, 2018). Segundo a pesquisadora, também devem ser evidenciados as bases de mensuração, o método de depreciação, a vida útil ou taxa de depreciação e a depreciação acumulada, se houver, além de informações sobre a reavaliação.

#### 2.3.4. Reino Unido

Desde 2006, as autoridades do Reino Unido têm se preocupado com os *heritage assets* e suas implicações sobre as demonstrações contábeis (Biondi & Lapsley 2014). Segundo Pires et al (2017), de acordo com o *Financial Reporting Standard (FRS) 30*, emitido pelo *Accounting Standard Board (ASB)* do Reino Unido em 2009, os *heritage assets* são ativos tangíveis mantidos pela sua contribuição para o conhecimento e a cultura, com qualidades históricas, artísticas, científicas, tecnológicas, geofísicas e ambientais.

Em 2012, o *Financial Reporting Council (FRC)* assumiu o papel do ASB na divulgação de padrões contábeis no Reino Unido. Em 2013, com a edição do *Financial Reporting Standard (FRS) 102 – The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland*, a esse conceito foram acrescidos os ativos intangíveis, passando as bibliotecas digitais a serem consideradas como *heritage assets* (Ellwood & Greenwood, 2016). O FRS 102 mantém no escopo da regra de *heritage assets* apenas bens que são mantidos principalmente por sua contribuição para o conhecimento e cultura. No caso dos bens que tenham valor histórico, mas sejam mantidos principalmente por outros fins, são

registrados como imobilizados, podendo evidenciar seus ativos com valor cultural em notas explicativas, caso julgue apropriado.

Segundo o disposto no FRS 30, os ativos culturais devem ser reconhecidos, mensurados e evidenciados, incluindo ganhos e perdas de reavaliação, evidenciados no Balanço Patrimonial pelo valor corrente (Almeida, Santos, & Lima, 2016). Adicionalmente, a FRS 102 estabelece que o reconhecimento dos *heritage assets* deve ser feito em categoria específica do Balanço Patrimonial e quando seu custo não puder ser estimado o ativo não deve ser evidenciado (Pires, 2018). A FRS 30 traz a possibilidade de evidenciar bens do patrimônio cultural tanto pelo custo quanto a valor justo, assim como as mensurações subsequentes, como uma forma de incentivo à inclusão dos valores desses bens no balanço patrimonial (FRS 30, 2009, Apêndice I, Item 29)

Ainda de acordo com o disposto na FRS 102, os ativos culturais podem sofrer depreciação ou perda por *impairment*, muito embora reconheça que alguns ativos tenham vida útil indefinida. Sobre a evidenciação, a FRS 102 estabelece exigências específicas, como, a indicação da natureza e escala dos ativos culturais na entidade; divulgação da política de aquisição, preservação, administração e venda desses ativos; divulgação da política de mensuração; divulgação dos dados da reavaliação; justificativas para os ativos não reconhecidos e informações que ajudem a avaliar o valor desses ativos, entre outros (Pires, 2018).

### 2.3.5. Estados Unidos

O *Financial Accounting Standard Board* (FASAB) órgão responsável pela padronização contábil do governo federal norte-americano, estabelece na norma *Statement of Federal Financial Accounting Standards 29 - Heritage Assets and Stewardship Land*, que as entidades divulguem as informações que julgarem materiais, com base em sua missão, nos tipos de ativos culturais que possuem, como esses ativos são gerenciados e a materialidade dos seus valores (Strassburger, Souza, & Behr, 2014). Segundo o disposto na SFFAS 29, item 18, os ativos devem ser separados em dois tipos: (i) aqueles mantidos puramente por seu valor cultural; e (ii) aqueles que, além dessa característica, sejam mantidos por motivos gerais nas operações do governo (ativos de uso-múltiplo).

Dependendo da classificação, será dado tratamento contábil diferenciado (FASAB, 2020, SFFAS 29, item 18). No caso dos *heritage assets* mantidos puramente por seu valor cultural, seus custos de aquisição, restauro, reforma ou outros, devem ser tratados como

despesa. Mesmo aqueles recebidos em doação, não devem ser ativados (FASAB, 2020, SFFAS 29, itens de 19 a 21). Contudo, apesar de não trazer valores sobre os ativos puramente culturais, as demonstrações contábeis devem ser acompanhadas de notas explicativas, com as seguintes informações a respeito desses ativos (FASAB, 2020, SFFAS 29, itens de 25 a 27):

- a. Informações a respeito da importância desses bens para a missão da entidade;
- b. A descrição da política de manutenção desses bens, com metas e princípios que guiam a aquisição, manutenção e uso desses bens;
- c. Uma descrição de cada categoria de ativo cultural, sendo que esses ativos devem ser categorizados de maneira significativa tanto para a missão da entidade quanto para o tipo de bem;
- d. A quantidade de itens do acervo, assim como quantas peças foram descartadas e quantas foram adquiridas durante o período da demonstração;
- e. Uma descrição dos métodos de aquisição e descarte dos *heritage assets* durante o período reportado, incluído unidades transferidas entre entidades federais e recebidas em doação;
- f. O valor justo dos bens recebidos em doação, caso seja conhecido e considerado materialmente importante para a entidade; e
- g. Informações a respeito da manutenção e reparo desses bens.

Por outro lado, aqueles ativos culturais que também são usados nas operações do governo (*heritage assets* de uso múltiplo), devem ser reconhecidos como ativo imobilizado, tendo seus custos de aquisição, restauro, reforma, etc., ativados e depreciados de acordo com uma vida útil estimada. Quando esses bens são recebidos em doação, seu valor justo na data do recebimento deve ser incorporado ao ativo, como receita sem contraprestação. No caso das transferências, devem ser registradas pelo valor histórico da transferidora, ou, caso essa informação não esteja disponível, pelo valor justo estimado (FASAB, 2020, SFFAS 29, itens de 22 a 24).

O Quadro 2 a seguir traz uma síntese do tratamento contábil aplicado aos *heritage assets* sobre as experiências internacionais apresentadas neste estudo.

**Quadro 2 – Experiências internacionais sobre o tratamento contábil dos *heritage assets***

	Indica uma conta específica	Reconhecimento	Tipo de mensuração	Evidenciação
IPSAS 17/ED 78	Não. Trata na conta de imobilizado	Facultativo	Valor Justo	Quando puder ser confiavelmente mensurado: ativo imobilizado, no Balanço Patrimonial. Quando não puder, notas explicativas.
Nova Zelândia PBE IPSAS 17	Não. Trata na conta de imobilizado	Obrigatório	Valor justo ou, caso não seja possível, custo de reposição depreciado	Quando puder ser confiavelmente mensurado: ativo imobilizado, no Balanço Patrimonial. Quando não puder, notas explicativas.
Austrália AASB 116	Não. Trata na conta de imobilizado	Obrigatório	Adquiridos: pelo custo; recebidos em doação: valor justo na data do recebimento.	No imobilizado, além de informar bases de mensuração, método de depreciação, vida útil e informações sobre as reavaliações.
Reino Unido FRS 30 e FRS 102	Sim.	Obrigatório	Pelo custo ou pelo valor justo à escolha da entidade. Podendo seguir o modelo de custo ou reavaliação	Indicar a natureza e escala dos ativos culturais na entidade; divulgar a política de aquisição, preservação, administração e venda desses ativos; divulgar a política de mensuração; divulgar os dados da reavaliação; justificativas para os ativos não reconhecidos e informações que ajudem a avaliar o valor desses ativos.
Estados Unidos SFFAS 29	Não. Trata na conta de imobilizado	Obrigatório apenas os utilizados como imobilizado	Só para os imobilizados. Adquiridos: pelo custo; Recebidos em doação: valor justo na data do recebimento.	No Balanço, conta de imobilizado: Apenas bens utilizados nas operações gerais do governo. Em Notas Explicativas: Informações sobre a importância para a missão da entidade. Políticas de manutenção. Descrição dos ativos. Quantidade de itens. Métodos de aquisição e descarte. Detalhe de quantos ativos estão no imobilizado. Valor justo dos bens recebidos em doação, se considerado relevante.

Fonte: elaboração própria a partir das normas indicadas (IPSAS 17/ED 78; PBE IPSAS 17; FRS 30 e FRS 102; AASB 116; SFFAS 29)

Como pode se observar no Quadro 2, apenas o Comitê da IFAC define o reconhecimento dos *heritage assets* como facultativo, e apenas no Reino Unido há indicação de conta específica para o tratamento contábil desses valores. Todas as normas enfatizam a necessidade de bases de mensuração confiáveis para que haja a divulgação desses valores.

### 3 METODOLOGIA

#### 3.1 Enquadramento Metodológico

Objetivando apresentar uma proposta de contabilização do patrimônio cultural sob a guarda e conservação das entidades públicas brasileiras, foi realizado estudo de caso na



coordenação de patrimônio do Ministério das Relações Exteriores (MRE), tendo como objeto de análise a conta 1.2.3.1.0.00.00 – *Bens Móveis*, no qual buscou-se levantar todos os bens culturais em quaisquer subcontas nela agrupadas. Para desenvolvimento do estudo, foi utilizada a abordagem de métodos mistos sequencial (Terrell, 2012; Mele & Belardinelli, 2018), composta por seis etapas:

1. Solicitação de autorização junto ao MRE para acesso a dados e informações relativas ao inventário e registro de bens culturais sob a sua responsabilidade como entidade gestora de bens culturais;
2. Levantamento do inventário dos bens do MRE;
3. Identificação dos bens culturais no rol dos bens móveis relacionados no inventário do MRE;
4. Solicitação do registro contábil dos respectivos bens culturais relacionados no inventário do MRE, para verificação dos critérios de reconhecimento, mensuração e divulgação adotados para esses bens;
5. Levantamento de informações detalhadas sobre a documentação e registro contábil do bem conhecido como “*Meteoro*”, visando a sua utilização como exemplo de registro contábil a ser efetuado à luz do padrão selecionado;
6. Apresentação da proposta de reconhecimento, mensuração e divulgação de patrimônio cultural sob a guarda de repartições públicas a partir da experiência acumulada no estudo.

Todas as etapas foram realizadas e todos os dados são referentes ao período de outubro de 2020 a maio de 2021, com exceção do histórico do “*Meteoro*”, cujo levantamento se deu a partir da sua inclusão no acervo do MRE, ainda na década de 1960. A base de dados utilizada foi o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI. No caso inventário, foram utilizadas as planilhas desenvolvidas pela equipe de informática do próprio MRE, que foi prontamente disponibilizada a partir da solicitação encaminhada pela equipe de pesquisa.

Trata-se de uma pesquisa exploratória, utilizando a ferramenta do estudo de caso e da pesquisa documental para levantar as informações a respeito do problema, os dados foram analisados qualitativamente.

A escolha da ferramenta do estudo de caso se deu em razão de os estudos de caso serem adequados para o estudo de uma unidade, focalizando o caso escolhido como um todo e por apresentar simplicidade de planejamento e procedimentos. (Yin, 2001; Ventura, 2007)

É importante ressaltar que o registro contábil dos bens culturais nas repartições públicas brasileiras ainda é de caráter facultativo, conforme o disposto na IPSAS 17 – *Property, Plant and Equipment*, traduzida no Brasil como NBC T SP 07 – Ativo Imobilizado. Segundo o disposto na respectiva norma brasileira traduzida, não é exigido que a entidade pública reconheça o patrimônio cultural que, de outra forma, se enquadraria na definição e nos critérios de reconhecimento de ativo imobilizado (NBC T SP 07, item 9). Contudo, segundo a mesma norma, caso os bens culturais venham a ser reconhecidos, devem ser divulgadas informações a respeito da base de mensuração utilizada, da depreciação efetuada e da conciliação do valor contábil entre o início e o final do período, demonstrando os seus respectivos componentes (NBC T SP 07, item 12).

### **3.2. Sobre a Entidade Objeto do Estudo de Caso**

O Ministério das Relações Exteriores é um dos mais antigos órgãos do governo brasileiro, pode-se considerar sua fundação em 1808, como a Secretaria de Estado dos Negócios Estrangeiros, pelo Decreto de 11 de Março de 1808, assinado por D. João VI, antes mesmo da independência do Brasil (Castro, 2009). Inicialmente, localizado no Rio de Janeiro, capital do Brasil à época de sua fundação, a mudança para Brasília ocorreu na década de 1970, tendo o Palácio Itamaraty, sido inaugurado apenas em abril de 1970 (Martinez & Sobrinho, 2011).

O prédio, sede do MRE, cumpre, de acordo com Conduru (2020), três funções: (i) a *burocrática*, abrigando os departamentos administrativos do órgão; (ii) a *cerimonial*, por ser o prédio onde se realizam eventos relativos ao trabalho diplomático; e (iii) a *simbólica*, como repositório da identidade brasileira. Nesse sentido, as coleções de arte são parte da função do órgão em representar o Brasil, o que justifica a sua escolha como entidade analisada para a realização desse trabalho. Atualmente, o Itamaraty possui uma coordenação-geral de patrimônio histórico responsável por identificar, classificar, catalogar, colecionar, preservar, manter em segurança, expor e divulgar o acervo histórico e artístico do Ministério das Relações Exteriores em Brasília, nos escritórios regionais e no exterior, ressalvados os itens que compõem a coleção do Museu Histórico e Diplomático (MHD), localizado no Palácio do Itamaraty no Rio de Janeiro.

Na estrutura regimental do Ministério, também há uma Coordenação de Patrimônio, Arquitetura e Engenharia, responsável por acompanhar e registrar as incorporações, transferências, atualizações de valor e baixas de material permanente; acompanhar a

gestão patrimonial, monitorar as variações patrimoniais e os inventários dos postos no exterior; elaborar o inventário físico anual do Ministério no Brasil; realizar os procedimentos de alienação de material permanente; conduzir ou autorizar a abertura de sindicâncias e outras formas de apuração de responsabilidade na gestão dos bens públicos; e fornecer dados contábeis à Coordenação-Geral de Orçamento, Finanças e Contabilidade e ao Escritório Financeiro em *Nova York*, a fim de manter atualizado o registro patrimonial no SIAFI.

Como pode-se perceber pela descrição das atribuições das coordenações, o acervo do MRE se encontra dividido entre o Palácio Itamaraty e seus anexos em Brasília, conhecidos por Secretária de Estado das Relações Exteriores - SERE, os Escritórios Regionais espalhados pelo Brasil, especialmente no Palácio do Itamaraty no Rio de Janeiro, onde se encontra o Museu Histórico e Diplomático do Itamaraty (MHD), e os mais de duzentos postos no exterior, entre embaixadas, consulados, vice-consulados, delegações, escritórios e representações.

*Sobre a solicitação de autorização junto ao MRE para acesso a dados e informações relativas ao inventário e registro de bens culturais.* Na primeira semana do mês de janeiro de 2021, a equipe de pesquisa fez contato por telefone junto à coordenação de patrimônio do MRE, para identificar as autoridades responsáveis pela guarda de bens culturais daquele órgão, explicando o propósito da pesquisa. Ao tomar conhecimento do projeto, a equipe responsável pela guarda dos bens, na pessoa do coordenador de patrimônio do MRE, concedeu autorização no período de janeiro a junho de 2021 para que a equipe de pesquisa pudesse coletar informações a respeito do inventário de bens artísticos e históricos que seriam objeto de análise. Os dados do inventário encontravam-se disponíveis na própria coordenação de patrimônio do MRE, e os dados contábeis foram diretamente extraídos do sistema denominado *Tesouro Gerencial*, por seus servidores.

*Meteoro, um exemplo a ser explorado.* Entre os bens que fazem parte do acervo cultural do MRE, está a obra “*Meteoro*”, autoria do artista Bruno Giorgi, localizado sobre o espelho d’água que circunda o Palácio Itamaraty, tornou-se símbolo do MRE. De acordo com correspondências encontradas no arquivo do Itamaraty, o ministério pagou a ida de Bruno Giorgi à Carrara na Itália na década de 1960, para a elaboração da peça em colaboração com os artesãos do ateliê de Carlo Nicoli. De acordo com o relatório do embaixador Wladimir Murtinho, enviado à Câmara dos Deputados para a prestação de contas da transferência do

ministério para a nova capital, o custo do da obra foi de NCr\$ 68.000,00, o que atualizado para reais de 2021 pelo IGP-DI (FGV) é igual a R\$ 841.153,84. Em outra avaliação, de acordo com arquivos do ministério, em 2001, o especialista Sérgio Sahione Fadel avaliou a obra em USD 100.000,00. Em 2007, o “*Meteoro*” foi reconhecido pelo Instituto de Patrimônio Histórico Artístico Nacional (Iphan), descrito como “grupo monumental formado por cinco elementos abstratos conjugados e articulados entre si, criando espaços vazios”.

## 4 RESULTADOS

### 4.1 Procedimentos Operacionais de Pesquisa

Inicialmente obteve-se os dados a respeito do inventário de bens móveis, tanto do Brasil como do exterior, além do detalhamento a respeito dos bens que podem possuir valor cultural. Buscou-se nas demonstrações contábeis informações a respeito desses bens. Os últimos dados coletados foram a respeito da encomenda do “*Meteoro*”.

Procedeu-se à análise dos dados, expondo a atual situação do registro contábil dos Heritage Assets. Em seguida, foram feitas propostas de contabilização, seguindo o padrão britânico.

### 4.2 Levantamento do Inventário e Identificação dos Bens Culturais

Na varredura realizada na SERE nos anos de 2020/2021, foram encontrados 2.440 (dois mil quatrocentos e quarenta) bens identificados pela própria equipe técnica do MRE como tendo valor artístico e/ou histórico, sendo que alguns deles sequer possuem registro com número de patrimônio, o que significa que não se encontram no inventário. Outro problema observado está no registro dos valores correspondentes a essas obras: o inventário gerado pela varredura não informa valores para as obras encontradas, isso justifica, em parte, o fato de o valor registrado na contabilidade do órgão ser claramente inferior ao valor real de suas obras, apresentando apenas R\$ 9.198,00 de saldo no somatório dos saldos das Unidades Gestoras da SERE (Quadro 3).

**Quadro 3 – Inventário MRE – valores atribuídos para bens culturais em 2020/2021**

UG Executora	Nome da UG	Saldo Atual
240013	COORDENACAO-GERAL DE RECURSOS LOGISTICOS	9.197,99
240021	COORDENACAO DE PATRIMONIO-CPAT	0,01
<b>Total</b>		<b>9.198,00</b>

Fonte: Tesouro Gerencial. Consulta em 29 de abril de 2021

Sobre seu acervo cultural, desde 2018, o MRE tem elaborado e colocado em prática um projeto para melhor gestão dos seus bens móveis, entre eles, e com especial atenção, aqueles que compõem seu acervo histórico e artístico. Conforme levantamento preliminar, alguns dos problemas encontrados, principalmente na SERE, mas que também puderam ser notados nos postos no exterior listados no início dos trabalhos, são o preenchimento equivocado das descrições, falta de categorização de muitos bens, localização incorreta, além de muitos bens fora do inventário. Relatórios internos indicam que os problemas na administração dos bens começaram já no período pós-independência.

A título de comparação, o Quadro 4 apresenta alguns valores informados no *Projeto de Estruturação de Seção Dedicada ao Patrimônio Histórico e Artístico do Itamaraty e de Consolidação de Inventário Eletrônico*, obtidos através de análise do avaliador Sergio Sahione Fadel em 2001, para apenas seis das obras pertencentes ao acervo do Palácio Itamaraty em Brasília.

**Quadro 4 – Valor de mercado de algumas obras que compõem o acervo do MRE**

AUTOR	OBRA	Avaliação em R\$ (Valores corrigidos, aprox.)
Cândido Portinari	Guerra e paz estudo	25.450.000,00
Cândido Portinari	Jangadeiros e Gaúchos	25.450.000,00
Franz Post	Engenho em Pernambuco	21.250.000,00
Debret	Coroação de D. Pedro I	5.000.000,00
Maria Martins	A mulher e sua sombra	2.000.000,00
Brecheret	Depois do banho	1.275.000,00
<b>Total</b>	-	<b>80.425.000,00</b>

Fonte: Projeto de Estruturação de Seção Dedicada ao Patrimônio Histórico e Artístico do Itamaraty e de Consolidação de Inventário Eletrônico

De acordo com relatório enviado pelo embaixador Wladimir Murtinho à Câmara dos Deputados para prestação de contas a respeito da transferência da sede do Ministério das Relações Exteriores para Brasília, o acervo originou-se de quatro proveniências: a) Acervo do Palácio do Itamaraty no Rio de Janeiro; b) Gabinete do Ministro de Estado em Brasília; c) Doações; e d) Aquisições pela comissão de transferência do ministério para Brasília. O relatório indica que à época foram gastos, apenas com obras de arte, tapeçarias e móveis antigos, NCr\$ 613.450,00. De acordo com cálculos extra oficiais, se esse valor tivesse sido apenas corrigido pela inflação (utilizando o índice IGP-DI em 2021) esses bens valeriam aproximadamente R\$ 7.588.320,90.

Registre-se que fora de Brasília cada posto é responsável pela elaboração do seu inventário, realizando suas próprias vistorias. Cerca de metade desses postos realiza a própria

contabilidade diretamente no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI, contando com Unidades Gestoras (UG) próprias, registrando o valor em moeda local que posteriormente é convertida para o real pelo SIAFI. O restante realiza a contabilidade em um sistema interno e envia os dados para consolidação pelo Escritório Financeiro em *Nova York*, que possui uma Unidade Gestora para esses postos, chamados não-siafizados, esses postos trabalham em Dólar Americano. Na totalidade, os postos no exterior possuem cerca de 1.300 bens, cujo montante em 2021 encontra-se contabilmente registrado no SIAFI pelo valor de R\$ 65.531.868,95.

#### 4.3 Tratamento Contábil Atual

Objetivando verificar as opções de contas disponíveis para o registro dos *heritage assets* no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), de adoção obrigatória por todos os entes federados brasileiros e já convergente com os padrões internacionais (Lima, 2018), verificou-se que foram disponibilizadas apenas subcontas na conta do Ativo Imobilizado, tanto em bens móveis (1.2.3.1.1.04.00 – *Materiais Culturais, Educacionais e de Comunicação*) como em bens imóveis/bens de uso comum (1.2.3.2.1.05.09 *Bens do Patrimônio Cultural*), não absorvendo, portanto, todo o espectro envolvido na classificação dos *heritage assets*.

No caso do MRE, a análise contábil mostrou que basicamente os bens culturais estão subclassificados em Ativo Imobilizado na conta de bens móveis, conforme Quadro 5 a seguir.

**Quadro 5 – Classificação contábil dos bens culturais do MRE**

Conta	Valor
123110406 - OBRAS DE ARTE E PECAS PARA EXPOSICAO	R\$ 65.541.066,95
Divisão	Valor
SERE	R\$ 9.198,00
Postos " <i>não siafizados</i> "	R\$ 5.261.990,56
Escritório de Representação em São Paulo- SP	R\$ 3.500,01
Embaixadas	R\$ 54.888.224,25
Consulados	R\$ 3.151.894,86
Delegações e Escritórios	R\$ 2.226.259,27

Fonte: Tesouro Gerencial. Abril de 2021

Ao analisar o grupo de contas Ativo Não-Circulante do Balanço Patrimonial do MRE encerrado em 31 de dezembro de 2020, com valores de 2019 e 2020, verificou-se que como os bens culturais estão classificados em subcontas do Ativo Imobilizado, mesmo aqueles que chegaram a ser contabilizados não se encontram divulgados com destaque. Também não

foram identificadas notas explicativas sobre esses bens, conforme recomendado nos padrões internacionais (Quadro 6).

**Quadro 6 – Ativo Não-Circulante do Balanço Patrimonial do MRE de 2020**

ESPECIFICAÇÃO	2020	2019
<b>ATIVO NÃO CIRCULANTE</b>	<b>3.122.802.828,25</b>	<b>1.764.660.065,27</b>
Ativo Realizável a Longo Prazo	24.638.436,73	18.910.755,90
Créditos a Longo Prazo	24.638.436,73	
Demais Créditos e Valores	24.638.436,73	-
Demais Créditos e Valores a Longo Prazo	-	18.910.755,90
Estoques	-	-
Investimentos	-	-
Participações Permanentes	-	-
Propriedades para Investimento	-	-
Propriedades para Investimento	-	-
(-) Dep. Acumulada de Propriedades p/ Investimentos	-	-
(-) Redução ao Valor Rec. de Propriedades para Investimentos	-	-
Investimentos do RPPS de Longo Prazo	-	-
Investimentos do RPPS de Longo Prazo	-	-
(-) Red. ao Valor Recup. de Investimentos do RPPS	-	-
Demais Investimentos Permanentes	-	-
Demais Investimentos Permanentes	-	-
(-) Red. ao Valor Recuperável de Demais Invest. Perm.	-	-
<b>Imobilizado</b>	<b>3.081.269.290,68</b>	<b>1.731.287.121,14</b>
Bens Móveis	392.468.200,64	313.467.720,03
Bens Móveis	646.770.881,57	495.114.577,94
(-) Dep./Amortização/Exaustão Acum. de Bens Móveis	-	-
	254.302.680,93	181.646.857,91
(-) Redução ao Valor Recuperável de Bens Móveis	-	-
Bens Imóveis	2.688.801.090,04	1.417.819.401,11
Bens Imóveis	2.690.725.322,23	1.419.447.011,71
(-) Depr./Amortização/Exaustão Acum. de Bens Imóveis	-	-
	1.924.232,19	1.627.610,60
(-) Redução ao Valor Recuperável de Bens Imóveis	-	-
<b>Intangível</b>		

	16.895.100,84	14.462.188,23
Softwares	15.954.749,50	13.731.580,33
Softwares	15.954.749,50	13.731.580,33
(-) Amortização Acumulada de Softwares	-	-
(-) Redução ao Valor Recuperável de Softwares	-	-
Marcas, Direitos e Patentes Industriais	940.351,34	730.607,90
Marcas, Direitos e Patentes Industriais	940.351,34	730.607,90
(-) Amort. Acum. de Marcas, Direitos e Patentes Ind	-	-
(-) Red. ao Valor Recuperável de Marcas, Direitos e Pat.	-	-
Direitos de Uso de Imóveis	-	-
Direitos de Uso de Imóveis	-	-
(-) Amort. Acumulada de Direito de Uso de Imóveis	-	-
(-) Red. ao Valor Rec. Direito de Uso de Imóveis	-	-
Diferido	-	-

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional -BGU- Demonstrações Contábeis por órgão superior 2020

Diante do exposto, a análise do registro contábil dos bens culturais do MRE permite concluir que a maior parte dos bens estão *off balance*, sem que maiores detalhes a seu respeito sejam divulgadas. Conforme comentado anteriormente, uma explicação pode ser o fato de que, no Brasil, o registro contábil dos bens culturais, no âmbito das entidades públicas, ainda é de caráter facultativo.

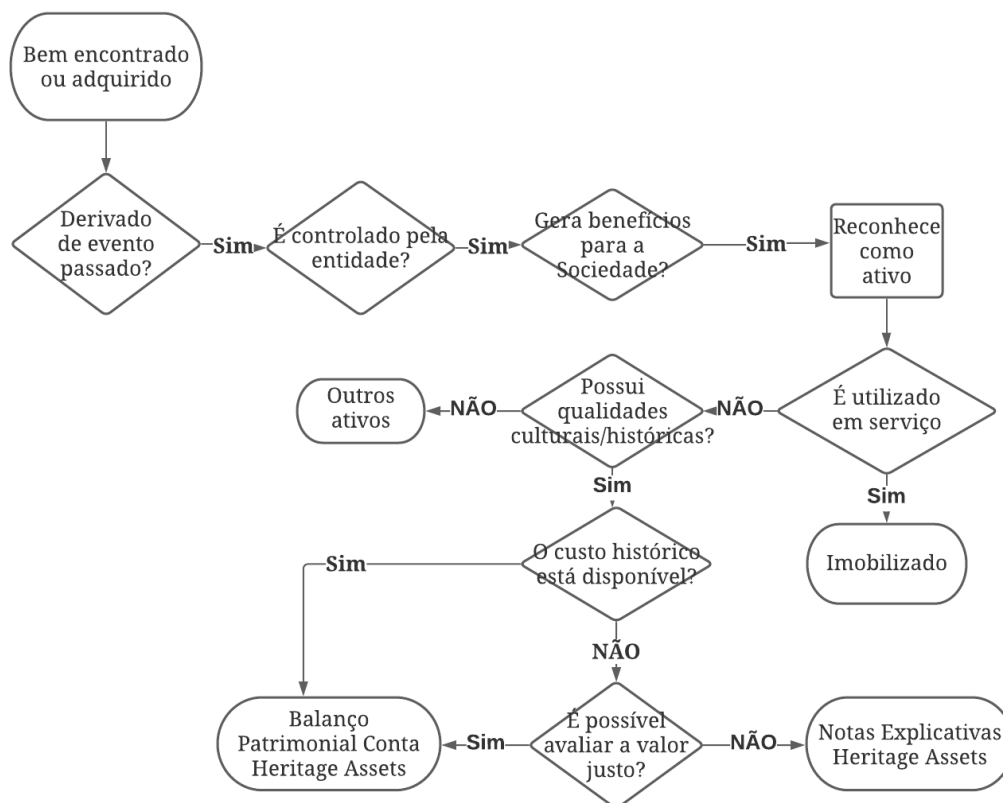
#### 4.4 Proposta de Tratamento Contábil com Base na Experiência do Reino Unido

A partir da experiência do padrão britânico, segundo o qual o registro contábil dos *heritage assets* é obrigatório e deve ser efetuado em conta separada do imobilizado, a proposta deste estudo é que inicialmente seja verificado se o bem, objeto de registro contábil, se enquadra na definição de ativo, ou seja, que seja derivado de eventos passados, controlado pela entidade e que venha a gerar benefícios – seja por meio de geração de fluxos de caixa ou potencial de serviços.

No caso dos bens culturais, na sequência, deve-se verificar se esses bens também possuem qualidades culturais/históricas, como a preservação da cultura ou que traga uma experiência educacional ou cultural para o público (FRS 30, Apêndice I, item 11). Atendidos esses requisitos, propõe-se que esses bens sejam ativados em conta específica de *heritage*



*assets* ou, na ausência de alguma informação, que sejam ao menos divulgados em notas explicativas com o devido destaque (Figura 1).



**Figura 1 – Fluxograma para o registro contábil dos bens culturais**

Fonte: FRS 30 e FRS 102

*Reconhecimento.* Como entre os bens a serem reconhecidos como *heritage assets* tem-se ativos tangíveis com qualidades históricas, artísticas, científicas, tecnológicas, geofísicas ou ambientais, mantidos principalmente por sua contribuição para o conhecimento e cultura, sugere-se que eles sejam classificados de acordo com a taxonomia dos bens culturais proposta por Ferrez na obra *Tesouro de Objetos do Patrimônio Cultural nos Museus Brasileiros* (2016), conforme visto anteriormente. Adicionalmente, caso haja patrimônios que ainda demandem categorias próprias, pode ser ainda incluída nessa classificação a categoria *Produtos Conceituais da Cultura Humana*, onde estariam classificados os objetos de cultura imaterial, conforme proposto por Marcondes (2019).

*Mensuração.* A fim de incentivar o registro em Balanço Patrimonial, o padrão britânico permite que se utilize tanto o custo histórico do bem como o valor justo, desde que se identifique separadamente os bens que receberam mensuração por cada método, em notas

explicativas. Assim, após o reconhecimento do bem como um *heritage asset*, devidamente classificado de acordo com Ferrez (2016) e Marcondes (2019), informa-se o custo histórico do bem. Caso o custo não possa ser atribuído, realiza-se a avaliação a valor justo. Note-se que caso o custo para obtenção do valor justo do bem se mostre superior ao benefício dessa informação, não se deve atribuir valor ao bem. Neste caso, o bem não será reconhecido no balanço patrimonial. As mensurações subsequentes devem ser feitas pelo modelo de reavaliação, a fim de garantir a melhor informação para o usuário (FRS 30, 2009, Apêndice I, Item 29).

*Divulgação.* Ainda em conformidade com o padrão britânico, deve-se divulgar em notas explicativas as seguintes informações relativas aos bens culturais (FRS 102, 2015, item 34.55, P.247): a natureza e a escala do patrimônio sob o controle da entidade; (b) a política de aquisição, preservação, gestão e alienação de bens de valor cultural (incluindo uma descrição dos registros mantidos pela entidade de sua coleção de bens do patrimônio cultural e informações sobre até que ponto o acesso aos ativos é permitido); (c) As políticas contábeis adotadas para *heritage assets*, incluindo detalhes das bases de mensuração utilizadas; (d) Um resumo das transações relativas a ativos patrimoniais para o período de relatório e cada um dos quatro períodos de relatório anteriores, divulgando o custo de aquisição de bens patrimoniais; o valor dos bens patrimoniais adquiridos por meio de doações; o valor contábil dos ativos patrimoniais alienados no período e rendimentos recebidos; e qualquer redução ao valor recuperável reconhecida no período. O resumo deve mostrar separadamente as transações incluídas na demonstração de resultados do exercício e aquelas que não são incluídas. Para os bens com valores inclusos no Balanço Patrimonial, deve-se divulgar ainda em notas explicativas, as seguintes informações (FRS 102, 2015, item 34.55, P.248):

- a. o valor contábil dos ativos patrimoniais no início do relatório, período e a data do relatório, incluindo uma análise entre as classes ou grupos de ativos patrimoniais reconhecidos ao custo e aqueles reconhecidos a valor justo; e
- b. quando os ativos são reconhecidos a valor justo, informações suficientes para auxiliar a compreender a avaliação feita (data de avaliação, método utilizado, seja realizado por avaliador externo ou não e, em caso afirmativo, sua qualificação e quaisquer limitações significativas na avaliação).

Registre-se que para aqueles bens que não puderem ter um valor atribuído, ainda assim deve-se divulgar em notas explicativas, com as seguintes informações: (i) explicar os motivos para

o não reconhecimento; (ii) descrever a importância e a natureza desses ativos; e (iii) divulgar informações que sejam úteis para avaliar o valor desse patrimônio.

#### 4.5 Contabilizando o Meteoro

Ao efetuar a análise dos relatórios internos do MRE, verificou-se que a primeira ocorrência relacionada ao “*Meteoro*” é descrita no inventário de bens culturais do MRE em 1982, sob a forma de “escultura monumental em bloco de mármore carrara” recebendo na época o número de inventário 301. No sistema de inventário mais recente (sistema ASI) em 2018, o bem recebeu o número 20549 e a descrição “Branco, “*Meteoro*” escultor da obra artista plástico (Bruno Giorgi)”. Atualmente, o bem recebe o número de patrimônio 400371, e é descrita apenas como “Escultura em mármore *Meteoro*”. No último inventário do MRE, ao “*Meteoro*” é atribuído o valor de R\$ 327,27. Apesar de se encontrar registrado no inventário da SERE, não se encontra correspondência a seu valor no balanço do órgão, tampouco o bem é citado em notas explicativas, o que indica que o bem está atualmente sem registro contábil.

Sobre a proposta de *mensuração contábil do Meteoro*. Como atualmente o valor atribuído ao bem encontra-se subavaliado (R\$327,27), provavelmente resultado das diversas mudanças monetárias ocorridas desde a aquisição do bem, sugere-se que seja adotado como método de mensuração o valor justo, a partir de laudo gerado por uma equipe interna do MRE composta por especialistas ou pela contratação de uma empresa especializada. Após a determinação do valor justo, procede-se o encaminhamento para o adequado processo de reconhecimento.

*Sobre a proposta de reconhecimento contábil do Meteoro*. Na qualidade de elemento patrimonial que atende aos critérios de reconhecimento de ativo (derivado de eventos passados, devido a sua encomenda na década de 1960; controlado pelo Ministério das Relações Exteriores, que possui tanto o registro quanto a atribuição de zelar pela obra; e gera benefícios ligados a preservação da cultura e da arte moderna brasileira) devidamente qualificado como ativo cultural (reconhecido pelo Iphan como “grupo monumental formado por cinco elementos abstratos conjugados e articulados entre si, criando espaços vazios”), sugere-se que seu registro contábil seja efetuado em conta de ativo não circulante, conta de *heritage assets*, subconta de Objetos de atividades artísticas, de acordo com o plano de contas sugerido pelo Quadro 7, a seguir:

#### Quadro 7 – Plano de Contas Sugerido

ATIVO NÃO CIRCULANTE

Ativo Realizável a Longo Prazo
Investimentos
Heritage Assets
Bens Móveis
Objetos domésticos
Objetos de uso pessoal
Equipamento de atividades produtivas
Equipamento de atividades científicas e tecnológicas
Objetos de atividades artísticas
Equipamento de comunicação
Equipamentos de lazer e de esporte
Objetos de ritos, cultos e crenças
Insígnias e objetos cerimoniais e/ou comemorativos
Objetos pecuniários
Veículos e acessórios
Equipamento de caça e guerra
Instrumentos de punição
Recipientes
Amostras e fragmentos
Produtos Conceituais da Cultura Humana
Bens Imóveis
Estruturas edificadas e elementos de construção
Intangível
Diferido

Fonte: Elaboração própria com base em FRS 102 e Ferrez (2016)

*Sobre a proposta de divulgação contábil do Meteoro.* Após devidamente mensurado e reconhecido contabilmente, recomenda-se que o “*Meteoro*” tenha as informações sobre ele divulgadas em categoria específica do Balanço Patrimonial, devidamente acompanhado de nota explicativa com a indicação da sua natureza e escala, política de aquisição e preservação, dentre outras informações julgadas necessárias pelos seus respectivos gestores.

Note-se que a sistemática adotada para a mensuração, reconhecimento e divulgação do “*Meteoro*” pode ser adaptada para todo o conjunto de bens culturais do MRE, podendo também ser estendida às demais repartições públicas responsáveis pela preservação e guarda de bens que atendam aos critérios abordados neste estudo.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve como objetivo apresentar uma proposta de tratamento contábil a ser aplicada no âmbito das repartições públicas brasileiras responsáveis pela guarda e conservação de ativos culturais. Para tratar a questão da pesquisa, foi efetuada revisão da

literatura sobre o tema, analisados os padrões contábeis aplicáveis e efetuado estudo de caso no Ministério das Relações Exteriores (MRE), em razão da sua atuação como gestor de patrimônio cultural no âmbito do governo federal.

A análise da literatura apresentou que os bens do patrimônio cultural têm seu principal diferencial no fato de serem mantidos com a função de preservação da cultura para gerações futuras. Ainda assim, esses bens atendem ao conceito de ativo, sendo resultado de um evento passado e controlados pela entidade. A análise ainda apresentou que uma característica observada nos *heritage assets* é a dificuldade de seu valor cultural ser expresso em termos monetários, em outras palavras, nem sempre é possível obter uma mensuração confiável que permita o reconhecimento contábil desses bens.

Para poder sugerir uma forma de tratamento contábil, analisou-se a nova proposta para tratamento desses bens por parte do IFAC exposta no Exposure Draft 78, além dos padrões da Nova Zelândia, Austrália, Reino Unido e Estados Unidos. De todos esses padrões, apenas o Reino Unido recomenda o tratamento dos ativos culturais de maneira separada do imobilizado. Os padrões reconhecem que a dificuldade em se obter uma mensuração confiável para essa categoria de bens, por isso recomendam que informações qualitativas complementares sejam divulgadas em notas explicativas. Além disso, a maior parte dos padrões analisados recomenda a mensuração a valor justo.

A seguir analisou-se a entidade objeto do estudo de caso, o Ministério das Relações Exteriores. Sua função simbólica, como repositório da identidade brasileira, justifica seu papel de mantenedor de ativos culturais. Dentre as obras mantidas pelo órgão, está a obra intitulada “*Meteoro*” do escultor Bruno Giorgi. Da análise dos registros contábeis depreende-se que esse bem não foi contabilizado, o que pode ser explicado pela não obrigatoriedade do registro de acordo com o atualmente disposto na norma brasileira, tradução da IPSAS 17. A partir da análise do inventário, percebeu-se que há ainda outros bens sem registro contábil, ainda que atendam ao conceito de ativo e já tenham sido mensurados por valor justo.

Sugeriu-se um tratamento contábil a ser aplicado para que esses bens tenham registro no sistema contábil do órgão. Escolheu-se aplicar um padrão baseado no padrão britânico, pela ênfase dada à classe dos *heritage assets*. Após analisar se os bens atendem ao conceito de ativo, recomenda-se que os bens sejam classificados em subcontas sugeridas. Sugere-se que a mensuração seja feita com o custo histórico e onde este não estiver disponível, pelo valor justo. As mensurações subsequentes pelo modelo de reavaliação. Os valores serão

divulgados em uma conta específica no ativo não circulante do balanço patrimonial da entidade, com informações complementares em notas explicativas.

Como sugestão para estudos futuros, pode-se analisar a aplicação de outros padrões, além de aplicar a sugestão desse trabalho a outros órgãos e bens de mesma natureza.

## REFERÊNCIAS

- Accounting Standards Board (ASB) (2009). Financial Reporting Standard (FRS) 30 – Heritage Assets. Recuperado de: [https://www.frc.org.uk/getattachment/c030b539-3a6a-41a2-8547-6f9f569e94b9/FRS-30-Heritage-Assets-\(June-2009\).pdf](https://www.frc.org.uk/getattachment/c030b539-3a6a-41a2-8547-6f9f569e94b9/FRS-30-Heritage-Assets-(June-2009).pdf)
- Almeida, André Porfírio de (2016). *Valoração de Ícones Artísticos do Museu do Senado Federal do Brasil: Uma Análise da Relação Entre Valor Econômico e Cultural*. Tese de Mestrado. Universidade de Brasília.
- Almeida, L.; Santos, V. & Lima, D. V. (2016). Ativos Culturais: Uma Análise Do Tratamento Contábil Em Cidades Históricas Do Estado De Goiás. *Revista Universo Contábil*, 12(2), 06–25. <https://doi.org/10.4270/ruc.2016318>
- 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. et al. (2020). Accounting for heritage assets: An analysis of governmental organization comment letters on the IPSAS consultation paper. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2–3), 307–322. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-12-2018-0275>
- Barton, Allan D. (2000). Accounting for public heritage facilities — assets or liabilities of the government? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13(2), 219–236. <https://doi.org/10.1108/09513570010323434>
- Biondi, Lucia & Lapsley, Irvine (2014). Accounting, transparency and governance: The heritage assets problem. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 11(2), 146–164. <https://doi.org/10.1108/QRAM-04-2014-0035>
- Castro, Flávio Mendes de Oliveira (2009). *Dois séculos de história da organização do Itamaraty (1808-2008)* (Vol. 1; Fundação Alexandre de Gusmão, org.). Brasília.
- Conduru, G. F.(2020) Pinturas De História Como Discurso Diplomático: Uma Narrativa Visual Da História Do Brasil No Itamaraty. *Coleções De Arte Em Portugal E Brasil Nos Séculos XIX E XX*, 217.
- Conselho Federal De Contabilidade (2017). Norma Brasileira De Contabilidade, NBC TSP 07, DE 22 DE SETEMBRO DE 2017.
- Crook, Kimberley.(2017) Comment Letter ao Consultation Paper Financial Reporting for

- Heritage in the Public Sector. Recuperado de: <https://www.xrb.govt.nz/accounting-standards/standards-in-development/closed-for-comment/ipsasbs-consultation-paper-financial-reporting-for-heritage-in-the-public-sector/>
- Ellwood, Sheila & Greenwood, Margaret (2016). Accounting for heritage assets: Does measuring economic value ‘kill the cat’? *Critical Perspectives on Accounting*, 38, 1–13. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2015.05.009>
- 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/>
- Ferrez, H. D. & Bianchini, M. H. S. (1987). THESAURUS para acervos museológicos. Rio de Janeiro, Brasil: Fundação Nacional Pró-Memória, 1987.
- Ferrez, H. D. (2016). Tesouro de objetos do patrimônio cultural nos museus brasileiros. Rio de Janeiro.
- Ferri, Paolo; Sidaway, Shannon I.L. & Carnegie, Garry D. (2021). The paradox of accounting for cultural heritage: a longitudinal study on the financial reporting of heritage assets of major Australian public cultural institutions (1992–2019). *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-01-2019-3807>
- 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.
- Hassan, N. L. et al. (2016). The accounting practices of heritage assets. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 6 (Special Issue), 80–83
- 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/IPSA-SB-HandBook-2021-Volume-1\\_0.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSA-SB-HandBook-2021-Volume-1_0.pdf)
- International Federation of Accountants (IFAC) (2021b). The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting. In *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements* (p.519-564). 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) (2021c). 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>
- Lima, D. V. (2018). Orçamento, Contabilidade e Gestão no Setor Público. São Paulo: Atlas.
- Maranhão, M. H. P. B. (2020). Alternativas Para O Reconhecimento E Evidenciação Contábil Dos Heritage Assets Em Uma Instituição De Ensino Superior: um estudo na Universidade Federal Rural de Pernambuco. Tese de Mestrado. Universidade Federal de Pernambuco
- Marcondes, C. H. (2019). Proposta de uma classificação geral de objetos museológicos. Perspectivas em Ciência da Informação, 24(2), 103-123.
- Mele, V., & Belardinelli, P. (2018). Mixed methods in public administration research: Selecting, sequencing, and connecting. Journal of Public Administration Research and Theory, 29(2), 334-347.
- Martinez, E. de S., & Sobrinho, M. G. (2011). Paisagens Do Brasil No Contexto De Uma Coleção Pública: Artistas Viajantes No Palácio Itamaraty, Em Brasília. Anais do Encontro da Associação Nacional de Pesquisadores em Artes Plástica, 40–58. Recuperado de [http://anpap.org.br/anais/2011/pdf/cc/elisa\\_de\\_souza\\_martinez\\_2.pdf](http://anpap.org.br/anais/2011/pdf/cc/elisa_de_souza_martinez_2.pdf)
- Martins, O. S. et al. (2014). Uma discussão conceitual sobre o tratamento contábil dos heritage assets. ConTexto, v. 14, n. 26, p. 66-75.
- Mautz, R.K. (1988), "Monuments, mistakes and opportunities", Accounting Horizons, Vol. 2 No. 2, pp. 123-8.
- New Zealand Treasury (2002), Valuation Guidance for Culturaland Heritage Assets. Recuperado de: <https://www.treasury.govt.nz/sites/default/files/2007-09/val-guide-cultural.pdf>
- Ouda, Hassan A. G. (2014). Towards a Practical Accounting Approach for Heritage Assets: An Alternative Reporting Model for the NPM Practices. *Journal of Finance and Accounting*, 2(2), 19–33. <https://doi.org/10.12691/JFA-2-2-1>
- Pires, C. B. et al. (2017). Heritage Assets: Desafios Para a Sua Mensuração. *Universitas: Gestão e TI*, 7(1–2), 63–73. <https://doi.org/10.5102/un.gti.v7i1.3922>
- Pires, C. B. (2018). Critérios De Reconhecimento, Mensuração E Evidenciação De Heritage Assets: um estudo comparativo em museus australianos, ingleses e neozelandeses utilizando abordagem da Teoria Institucional. Tese de Doutorado. Universidade de Brasília
- 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>, consultado em 25 de março de 2020.
- Santana, Esdras, Barbosa, Alex, & Oliveira, Larissa (2016). Heritage Assets no Brasil: um Estudo de Caso sobre a Ilha Fiscal. *Pensar Contábil*, 17(64), 23–29.
- Stanton, P. J., & Stanton, P. A. (1997). Governmental accounting for heritage assets: economic, social implications. *International Journal of Social Economics*.



- Strassburger, Rodrigo; Souza, Ângela Rozane Leal, & Behr, Ariel (2014). Contabilidade De Ativos Culturais: Um Estudo Comparativo Entre Museus Do Brasil E De Outros Países (Vol. 14).
- Terrell, S.R. (2012). Mixed Methods Research Methodologies. Qualitative Report, 17 (1), 254-280. Disponível em: <https://nsuworks.nova.edu/tqr/vol17/iss1/14/>
- Thesmar, D., & Benhamou, F. (2011). Valoriser le patrimoine culturel de la France. Recuperado de <http://cae-eco.fr/IMG/pdf/097.pdf>
- UNESCO World Heritage Centre (2008). World Heritage Information Kit. Paris. Recuperado de [http://whc.unesco.org/documents/publi\\_infokit\\_en.pdf](http://whc.unesco.org/documents/publi_infokit_en.pdf)
- Ventura, M. M. (2007). O estudo de caso como modalidade de pesquisa. Revista SoCERJ, 20(5), 383-386.
- Yin, R. K. (2001). Estudo de Caso Planejamento e Métodos (2ª ed.). (D. Grassi, Trad.) Porto Alegre, RS: Bookman.