

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO – UFPE
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS – CCSA
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS – DCCA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS – PPGCC
MESTRADO ACADÊMICO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

LUIS ANTONIO DO NASCIMENTO NECO

**MENSURAÇÃO DE BENS CULTURAIS MUSEALIZADOS: UMA PROPOSIÇÃO
DE ESTIMAÇÃO DO VALOR JUSTO DAS OBRAS DE CÍCERO DIAS
INCORPORADAS AO ACERVO DO MUSEU DO ESTADO DE PERNAMBUCO**

Recife

2013

LUIS ANTONIO DO NASCIMENTO NECO

**MENSURAÇÃO DE BENS CULTURAIS MUSEALIZADOS: UMA PROPOSIÇÃO
DE ESTIMAÇÃO DO VALOR JUSTO DAS OBRAS DE CÍCERO DIAS
INCORPORADAS AO ACERVO DO MUSEU DO ESTADO DE PERNAMBUCO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Raimundo Nonato Rodrigues.

Co-orientador: Prof. Dr. Aldemar de Araújo Santos

Recife

2013

Catálogo na Fonte
Bibliotecária Ângela de Fátima Correia Simões, CRB4-773

N368m Neco, Luis Antonio do Nascimento
Mensuração de bens culturais musealizados: uma proposição de
estimação do valor justo das obras de Cícero Dias incorporadas ao acervo do
Museu do Estado de Pernambuco / Luis Antonio do Nascimento Neco. -
Recife : O Autor, 2013.
185 folhas : il. 30 cm.

Orientador: Prof. Dr. Raimundo Nonato Rodrigues e co-orientador Prof.
Dr. Aldemar de Araújo Santos.
Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Pernambuco. CCSA.
Ciências Contábeis, 2013.
Inclui bibliografia, apêndice e anexos.

1. Contabilidade. 2. Contabilidade pública. 3. Patrimônio cultural. I.
Rodrigues, Raimundo Nonato (Orientador). II. Santos, Aldemar de Araújo
(Co-orientador). III. Título.

657 CDD (22.ed.)

UFPE (CSA 2013 – 019)



**Programa de Pós-Graduação
Mestrado em Ciências Contábeis**

Coordenação



**MENSURAÇÃO DE BENS CULTURAIS
MUSEALIZADOS: UMA PROPOSIÇÃO DE
ESTIMAÇÃO DO VALOR JUSTO DAS OBRAS DE
CÍCERO DIAS INCORPORADAS DO ACERVO DO
MUSEU DO ESTADO DE PERNAMBUCO.**

Luis Antônio do Nascimento Neco

Dissertação submetida ao Corpo Docente do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco e aprovada em 28 de fevereiro de 2013.

Banca Examinadora:

Orientador/Presidente: Raimundo Nonato Rodrigues (Dr.)

Examinador Interno: Aldemar de Araújo Santos (Dr.)

Examinador Externo: Guerino Edécio da Silva Filho (Dr.) – UFRPE

Dedico este trabalho aos meus pais, Odilon e Maria Neco (*in memórium*) - exemplos de valores permanentes, a minha esposa Elizabete Mendonça - fonte de amor e exemplo de companheirismo e perseverança, e a meus filhos Henrique e Felipe Nascimento e Helena Neco – por tudo que representam.

Agradecimentos

Agradecer é o momento de reconhecer a importância daqueles que, de forma direta ou indireta, contribuíram para a construção dessa pesquisa. Por mais que os cite, tenho certeza que as palavras de agradecimento não conseguirão dar conta do significado de solidariedade, amizade e construção intelectual que recebi de várias pessoas.

Assim, agradeço, ao meu orientador Prof. Dr. Raimundo Nonato Rodrigues e co-orientador o Prof. Dr. Aldemar de Araújo Santos pelas orientações, paciência e compreensão na elaboração deste trabalho.

Agradeço, também, ao corpo docente do programa acadêmico, especialmente à Prof.^a Dr.^a Ana Fontes de Vasconcelos, os Professores Doutores Jeronymo Libonati, Jorge Lopes, Josenildo dos Santos e Luiz Miranda, com destaque para o apoio constante recebido da Prof.^a Dr.^a Umbelina Cravo Lagioia Teixeira Torres.

Gostaria de aproveitar essa oportunidade para homenagear o Prof. Dr. José Francisco Ribeiro Filho (*in memoriam*), com quem tive o privilégio de conviver em sala de aula e cujos ensinamentos contribuíram para o meu aprofundamento teórico e que selecionou esse projeto para sua orientação.

Agradeço ao Prof. Cícero Dias, homônimo do artista do estudo, pelo apoio no campo das ciências estatísticas.

Quero agradecer, também, aos colegas da turma do mestrado, pela companhia, união, força e amizade, especialmente a Ilka e Rosa, companheiras de trabalhos acadêmicos, muito dos quais desenvolvidos em noites insones na REM (República do Engenho do Meio), a Thiago, pelo apoio logístico, quando mais precisei, e a Livia, que sempre oferece ajuda, além de ser a primeira a alertar-me para a necessidade de melhorar minha escrita acadêmica. Muito embora tenha citado individualmente o nome de alguns colegas, gostaria de deixar claro que o convívio com todos, inclusive dos que optaram por não prosseguir, foi extremamente fundamental para o meu desenvolvimento acadêmico e pessoal.

Agradeço, ainda, ao corpo administrativo da Secretaria do Programa, que sempre auxiliaram, mesmo à distância, nos assuntos administrativos, ao Programa de Pós-Graduação e Ciência Contábeis (PPGCC), por ter oportunizado meu crescimento acadêmico, e à Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes), por ter proporcionado o fomento financeiro que contribuiu para a realização da pesquisa.

Outro agradecimento especial destina-se à equipe de profissionais do Museu do Estado de Pernambuco, por terem franqueado as informações que contribuíram para o

aprofundamento do conhecimento sobre o objeto pesquisado, especialmente o Sr. Rinaldo Carvalho, a Sra. Gertrudes Luz e a Sra. Isadalva.

Por último, não poderia deixar de agradecer a Deus porque, apesar da minha pouca fé, sempre se faz presente nos momentos em que d'Ele preciso.

“Não sabendo que era impossível, ele foi lá e fez.”

Jean Cocteau.

RESUMO

A contabilidade aplicada ao setor público passa por um estágio de transformação, com vistas a convergi-las aos padrões internacionais propostos pelo *International Public Sector Accounting Standards Boards* (IPSASB). Essa mudança se reflete de forma crítica no tratamento proposto para o reconhecimento, mensuração e evidência do patrimônio público, particularmente no que diz respeito aos bens culturais obtidos a título gratuito. As recomendações encontradas nos normativos aplicados ao setor público propõem a utilização do valor justo para a mensuração de bens incorporados aos ativos sob essas condições. Dessa forma, usando como caso exemplificativo as obras de Cícero Dias incorporadas ao acervo do Museu do Estado de Pernambuco (MEPE) a título gratuito, esse estudo intenta apresentar uma proposta de mensuração a valor justo desses bens musealizados. Para atingir o objetivo proposto, o estudo realizou pesquisa bibliográfica e documental sobre o tema e colheu dados qualitativos e quantitativos sobre as negociações ocorridas em leilões com obras de Cícero Dias, completando o material de investigação com informações sobre as características qualitativas do acervo do MEPE que delimitaram o objeto a ser investigado às técnicas óleo sobre tela, aquarelas e litografias. Do material coletado, foram extraídas as informações consideradas como suficientes para a mensuração pelo método comparativo direto de mercado. Porém, como as informações faziam referência a obras assemelhadas, mas não iguais, a recomendação é que se faça a mensuração pelo valor justo ao nível dois, que permite tratamento dos dados numérico coletados. Dessa forma, considerando as características qualitativas e quantitativas encontradas nos dados coletados, este estudo optou pela utilização da regressão linear múltipla, com a utilização de variáveis *dummy*, objetivando encontrar um modelo explicativo que fosse melhor que a média. Os resultados sugerem que o modelo de regressão encontrado não viola os pressupostos de linearidade, independência e normalidade de erros e igualdade de variância ou homocedasticidade. Satisfeitas essas condições para validação, o modelo foi utilizado para mensuração das obras de Cícero Dias, constantes do acervo do MEPE, como um caso exemplificativo. Os valores estimados se apresentam como uma sugestão de mensuração para essa categoria de bens, mas a pesquisa reconhece que, em razão da natureza dos dados coletados, esse modelo não se propõe a extrapolações, pelo que se recomenda o aprofundamento de estudos sobre o tema.

Palavras-chave: Contabilidade pública. Mensuração contábil. Valor justo. Mensuração de bens culturais.

ABSTRACT

Public sector accounting is being rearranged to meet the international standards set out by the International Public Sector Accounting Standards Boards (IPSASB). This change critically impacts the approach recommended to recognizing, measuring and disclosing public property, especially cultural goods obtained free of charges. The public sector standards recommend that the market value be used to measure the goods incorporated into the assets under the said conditions. This way, illustrating with the works of Cícero Dias incorporated into the collection of MEPE (the Pernambuco State Museum) free of charges, this study intends to make a proposal for measuring the market value of the goods incorporated into a museum collection. In view of that, this study has reviewed bibliographic and documentary references about the theme and collected qualitative and quantitative data from the auctions of Cícero Dias' works, including information on the qualitative characteristics of the MEPE's collection, which helped narrowing down the object to be researched only to the oil on canvas, watercolor and lithography techniques. This set of data has been screened, so that there were sufficient inputs for measurement under the competitive market method. Nevertheless, it is advisable that measurement of market value be made at level two, because information covered similar but not equal works, and this approach would be more adequate to treat the numeric data collected. This way, considering the qualitative and quantitative characteristics found in the data collected, this study has chosen to adopt the multiple linear regression using dummy variables to come up with an explanatory model which was above average. Results point to the assumption that the regression model found is not contrary to the assumptions of linearity, independence and normality of errors and homogeneity of variance or homoscedasticity. Meeting these validation conditions, the model was used to measure the Cícero Dias' works in the MEPE's collection, which was carried out for illustrative purposes. The values estimated stand as a suggestion for measuring this category of goods. Owing to the nature of the data collected, however, this study acknowledges that this method does not allow extrapolations, which makes it necessary that further studies are conducted to analyze this object more comprehensively

Keywords: Public accounting. Accounting measurement. Fair value. Measurement of heritage assets.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Quadrante de análise da estrutura conceitual do IASB.....	58
Figura 2 – Características essenciais para conceituação de ativo.....	59
Figura 3 – Condições para o reconhecimento do ativo.....	60
Figura 4 – Eixos programáticos estabelecidos pelo PNM.....	79

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Frequência da produção artística de Cícero Dias por décadas.....	116
Gráfico 2 – Percentuais de dados coletados sobre obras ofertadas em leilões.....	125
Gráfico 3 – Frequência das obras de Cícero Dias por técnica.....	126
Gráfico 4 – Frequência das obras vendidas de Cícero Dias por técnica.....	129
Gráfico 5 – Comparação entre variáveis respostas para obras com e sem evocação.....	134
Gráfico 6 – Comparação para a variável dependente em relação à técnica	135
Gráfico 7 – Histograma de resíduos padronizados da regressão.....	139
Gráfico 8 – Diagrama das probabilidades normais dos dados.....	140
Gráfico 9 – Tendência linear dos resíduos padronizados da regressão.....	141
Gráfico 10 – Valores preditos padronizados da regressão.....	141

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Relação das NBCASP publicadas em 2008.....	20
Quadro 2 – Sistemas de controle utilizados pelos museus.....	27
Quadro 3 – Justificativas para a mensuração de bens patrimoniais e culturais.....	32
Quadro 4 – Captação de recurso via Mecenato.....	33
Quadro 5 – Tipos de mensuração.....	48
Quadro 6 – Tipos de escalas.....	49
Quadro 7 – Definições de valor justo.....	54
Quadro 8 – Abordagens utilizadas para mensuração a valor justo.....	55
Quadro 9 – Níveis hierárquicos estabelecidos para mensuração a valor justo.....	56
Quadro 10 – Premissas para classificação de ativos.....	58
Quadro 11 – Bases de mensuração de ativos propostas pelo IASB.....	60
Quadro 12 – Relação das IPSAS publicadas.....	62
Quadro 13 – Critérios utilizados para a avaliação e mensuração de ativo imobilizado.....	67
Quadro 14 – Classificação do termo cultura.....	72
Quadro 15 – Legislação internacional, segundo o ICOM.....	77
Quadro 16 – Valores culturais.....	91
Quadro 17 – Critério utilizado nas avaliações monetárias de obras de arte.....	92
Quadro 18 – Metodologias de valoração de bens culturais dotados de mercado.....	95
Quadro 19 – Representação matemática das possíveis ocorrências em leilões de arte.....	97
Quadro 20 – Tipos e categorias de dados estatísticos.....	100
Quadro 21 – Exemplo de tipos de regressão.....	102
Quadro 22 – Fluxo resumido de um modelo de regressão.....	102
Quadro 23 – Pressupostos para construção do modelo de regressão.....	105
Quadro 24 – Exemplo de codificação de variável <i>dummy</i>	107
Quadro 25 – Categorização das fases artísticas.....	109
Quadro 26 – Características qualitativas coletadas.....	114
Quadro 27 – Fase de elaboração desta pesquisa.....	122
Quadro 28 – Variáveis inseridas na modelagem.....	131
Quadro 29 – Variáveis inseridas na equação.....	131
Quadro 30 – Variáveis inseridas na equação remodelada.....	137

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Volume de negociações por ano.....	115
Tabela 2 – Valores médios de negociação.....	118
Tabela 3 – Informações sobre as obras de Cícero Dias do acervo do MEPE.....	126
Tabela 4 – Distribuição de obras negociadas por fase.....	127
Tabela 5 – Segmentação da distribuição de obras negociadas por técnica.....	127
Tabela 6 – Distribuição de obras vendidas por fase.....	128
Tabela 7 – Segmentação da distribuição de obras vendidas por técnica.....	128
Tabela 8 – Codificação de variáveis dummy.....	130
Tabela 9 – Estimação dos coeficientes do modelo.....	131
Tabela 10 – Estatística descritiva da modelagem.....	132
Tabela 11 – Sumário de adequacidade.....	132
Tabela 12 – ANOVAb.....	133
Tabela 13 – Estimação dos coeficientes do modelo.....	134
Tabela 14 – Distribuição da evocação por técnica empregada.....	135
Tabela 15 – Sumário de adequacidade da remodelagem.....	137
Tabela 16 – ANOVAb para a remodelagem.....	138
Tabela 17 – Estimação dos coeficientes do modelo.....	138
Tabela 18 – Estatísticas residuais.....	139
Tabela 19 – Valores estimados para o acervo do MEPE – óleo sobre tela.....	143
Tabela 20 – Valores estimados para o acervo do MEPE – aquarelas.....	143
Tabela 21 – Valores estimados para o acervo do MEPE – litografias.....	143
Tabela 21 – Variações de estimativas entre o modelo e a média.....	144

LISTA DE SIGLAS

ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
ANOVA	Análise de Variância
ASB	<i>The Accounting Standards Board</i>
BPHAC	Bens do Patrimônio Histórico, Artístico e Cultural
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria Geral de União
CNM	Cadastro Nacional de Museus
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
ECBC	Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade
FASAB	<i>Federal Accounting Standards Advisory Board</i>
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
FRS	<i>Financial Reporting Standard</i>
IAEER	<i>International Association for Accounting Education and Research</i>
IAS	<i>International Accounting Standards</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBRAM	Instituto Brasileiro de Museus
ICOM	<i>International Council Of Museums</i>
ICOM-BR	Comitê Brasileiro do Conselho Internacional De Museus
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standard</i>
IPHAN	Instituto do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
IPSASB	<i>International Public Sector Accounting Standards Boards</i>
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MEPE	Museu do Estado de Pernambuco
MF	Ministério da Fazenda
MinC	Ministério da Cultura
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NBR	Norma Brasileira
NZ	<i>New Zeland</i>
PF	Polícia Federal

PNC	Plano Nacional de Cultura
PNM	Política Nacional de Museus
PNSM	Plano Nacional Setorial de Museus
Salic	Sistema de Apoio às Leis de Incentivo
SBM	Sistema Brasileiro de Museus
SCF	Sistema de Contabilidade Federal
SFAS	<i>Statement of Financial Accounting Standards</i>
SFFAC	<i>Statement of Federal Financial Accounting Concepts</i>
SICSP	Sistema de Informação de Custos do Setor Público
SNIIC	Sistema Nacional de Informações e Indicadores Culturais
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
UNESCO	<i>United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization</i>

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	17
1.1	Contextualização.....	17
1.2	Caracterização do problema.....	25
1.3	Objetivos.....	30
1.3.1	Objetivo geral.....	30
1.3.2	Objetivos específicos.....	30
1.4	Justificativa.....	30
1.5	Delimitação da pesquisa.....	34
1.6	Estrutura do trabalho.....	35
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA DA MENSURAÇÃO CONTÁBIL.....	37
2.1	Conceituações de ativo na contabilidade.....	38
2.2	Processo de reconhecimento de ativos.....	39
2.3	Mensuração contábil em seus aspectos teóricos e operacionais.....	41
2.3.1	Mensuração contábil em seus aspectos teórico.....	42
2.3.1.1	Alguns tratados científicos que contribuíram para o desenvolvimento da contabilidade.....	42
2.3.1.2	Métodos quantitativos aplicados à mensuração contábil.....	44
2.3.1.3	Algumas considerações sobre a teoria da mensuração para a contabilidade.....	46
2.3.1.4	Tipos de mensuração em contabilidade.....	47
2.3.1.5	Escalas de mensuração em contabilidade.....	49
2.3.1.6	Alternativas de mensuração em contabilidade.....	50
2.3.1.7	Mensuração contábil pelo valor justo (<i>fair value</i>).....	53
2.3.2	Mensuração contábil em seus aspectos operacionais.....	56
2.3.2.1	Mensuração contábil segundo o IASB.....	56
2.3.2.2	Mensuração contábil segundo o IPSASB.....	61
2.3.2.3	Mensuração contábil segundo o CFC.....	64
2.3.2.4	Mensuração contábil aplicada ao setor público brasileiro.....	67
3	BENS CULTURAIS SOB A PERSPECTIVA DA MENSURAÇÃO CONTÁBIL.....	72
3.1	Conceitos representados pelo termo cultura.....	72
3.2	Alguns aspectos sobre o segmento cultural no Brasil.....	74
3.3	Museus enquanto agentes culturais.....	76
3.4	Bens culturais musealizados sob os enfoques jurídicos, econômicos e contábeis.....	81
3.4.1	Bens culturais musealizados em sua dimensão jurídica.....	83
3.4.2	Bens culturais musealizados em sua dimensão econômica.....	84
3.4.3	Bens culturais musealizados em sua dimensão contábil.....	87
3.4.4	Contabilidade e as propostas de valoração de bens culturais deste estudo.....	93
3.4.5	Metodologias estatísticas aplicadas aos ajustes dos dados coletados.....	99
3.4.6	Utilizando o modelo de regressão para estimar valores de bens culturais.....	101
3.4.7	Objeto da pesquisa.....	107

3.4.7.1	Cícero Dias – o artista.....	108
3.4.7.2	Fases artísticas de Cícero Dias.....	109
3.4.7.3	Técnicas utilizadas nas obras pesquisadas do artista.....	109
3.4.7.4	Mercado de arte no Brasil.....	110
4	PROCEDER METODOLÓGICO.....	112
4.1	Método de pesquisa.....	113
4.2	Delimitação da pesquisa.....	113
4.3	Fontes de pesquisa.....	117
4.4	Abordagem empregada na análise dos dados.....	118
4.5	Tratamento aplicado aos dados.....	119
4.6	Definição dos dados utilizados no modelo.....	121
4.7	Etapas da pesquisa.....	121
4.8	Aspectos limitativos do modelo.....	122
4.9	Suporte computacional utilizado.....	123
5	RESULTADOS DA PESQUISA.....	124
5.1	Apresentação do campo de pesquisas.....	124
5.2	Descrição do objeto da pesquisa.....	124
5.3	Análise descritiva dos dados.....	126
5.4	Análise dos dados do modelo.....	128
5.5	Análise do modelo.....	129
5.6	Aplicação do modelo ao caso exemplificativo.....	142
6	CONCLUSÃO.....	145
	REFERÊNCIAS.....	148
	APÊNDICE A – Tabulação dos dados de mercado coletados.....	163
	APÊNDICE B – Registros do acervo de Cícero Dias no MEPE.....	166
	ANEXO A – Cícero Dias – a radicalidade da imaginação.....	167
	ANEXO B – Cícero Dias: os anos de descoberta.....	170
	ANEXO C – Acervo de Cícero Dias.....	173
	ANEXO D – Jornal Folha de Pernambuco.....	179
	ANEXO E – Diário Oficial do Estado de Pernambuco.....	180
	ANEXO F – Termo de avaliação.....	181
	ANEXO G – Resgate da série “Suite Pernambucana”.....	182
	ANEXO H – Breve histórico da série “Suite Pernambucana”.....	184
	ANEXO I – Leilões de arte da Zona Sul do Rio de Janeiro.....	185

1 INTRODUÇÃO

Esta parte tem por finalidade apresentar uma visão geral da pesquisa ao contextualizar o processo de convergência da contabilidade governamental aos padrões internacionais, caracterizar o problema da pesquisa, traçar os objetivos gerais e específicos a serem alcançados no decorrer dos trabalhos, justificar e delimitar a investigação e, finalmente, detalhar a estrutura da dissertação.

1.1 Contextualização

A contabilidade aplicada ao setor público brasileiro está passando por um momento de transformação, com vista a convergi-la aos padrões internacionais propostos pelo *International Public Sector Accounting Standards Boards* (IPSASB). Essa mudança se reflete de forma crítica no tratamento proposto para o reconhecimento, a mensuração e evidenciação do patrimônio público, cujas recomendações encontram-se expressas no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). O MCASP é uma publicação de competência da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) do Ministério da Fazenda (MF) que tem por finalidade apresentar orientações, com fundamentação conceitual e normativa, que promovam o processo de convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais. (BRASIL, 2012b).

O MCASP aborda os aspectos contábeis voltados para as entidades públicas, a exemplo dos bens culturais, e trata de questões envolvendo “[...] conceitos, regras e procedimentos relativos aos atos e fatos patrimoniais e seu relacionamento com a Contabilidade Aplicada ao Setor Público.” (BRASIL, *ibid.*). Por esse motivo, o MCASP dedica em sua parte II uma extensa abordagem sobre os tratamentos que podem ser dispensado para o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação da composição patrimonial dos entes públicos. Classifica-se como entidades do setor público, conforme Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1128/08 (Resolução CFC 1128/08), de 21 de novembro de 2008, alterada pela Resolução CFC nº 1268/09, de 10 de dezembro de 2009 os:

[...] órgãos, fundos e pessoas jurídicas de direito público ou que, possuindo personalidade jurídica de direito privado, recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem dinheiros, bens e valores públicos, na execução de suas atividades. Equiparam-se, para efeito contábil, as pessoas físicas que recebam subvenção, benefício, ou incentivo, fiscal ou creditício, de órgão público. (CFC, 2009c).

Inseridas nesse cenário de mudanças no setor governamental e da contabilidade

aplicada, encontram-se as instituições museológicas públicas, que controlam ativos de natureza cultural. Sobre esse aspecto, o CFC (2009c) diz que “Ativos são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços.”. No caso dos ativos de natureza cultural podem ser citados como resultados econômicos o valor cobrado para visitação, os recursos obtidos mediante cessão do direito de imagens sobre o bem cultural, bem como a potencial geração de serviços voltados para a preservação da memória e reforço da identidade dos grupos sociais representados pela instituição museológica. Porém, apesar de existirem fluxos de caixa reais e potenciais, essas entradas são de difícil individualização, de modo que a segregação desses recursos por ativos constitui-se em um problema sobre como reconhecer, mensurar e evidenciar os bens de natureza cultural.

Em seu aspecto normativo, a legislação voltada para o setor cultural e, especificamente, para as instituições museológicas públicas, veda a alienação de bens constante do acervo dessas instituições. Essa restrição formal de alienação, conjugada às características singulares dos bens de natureza cultural, dificulta a precificação de ativos musealizados, razão pela qual são encontradas argumentações contrárias à inclusão desses itens nos demonstrativos financeiros. (BARTON, 2000, 2005; CARNEGIE; WEST, 2005). Entretanto, países como a Nova Zelândia e o Reino Unido entendem que reconhecer esses bens nos demonstrativos financeiros das instituições pode representar uma melhora na gestão dos recursos públicos.

Sob esta perspectiva, o trabalho tem como proposta apresentar uma abordagem sobre a viabilidade de se atribuir um valor monetário aos objetos, obtidos a título gratuito, que compõe a categoria de artes visuais dos acervos dos museus públicos, tomando como exemplo as obras de Cícero Dias sob a guarda do Museu do Estado de Pernambuco. A abordagem está fundamentada na teoria da mensuração contábil, que consiste em atribuir um valor monetário a um recurso controlado pela entidade (NIYAMA; SILVA, 2011).

Contudo esse estudo, também, se valerá do marco legal, que normativa a contabilidade aplicada ao setor público e dirige o processo de convergência aos padrões internacionais, fazendo uso, especialmente, das orientações voltadas para o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação do patrimônio público. Esse marco regulatório, composto por leis, decretos, normas, instruções, manuais etc., procura contribuir para o resgate da contabilidade aplicada ao setor público como ciência, tendo o patrimônio como seu objeto, para com isso poder atender aos usuários com demonstrativos contábeis adequados aos padrões internacionais que possibilitem análise comparativa de qualidade (BRASIL, 2012b).

O estabelecimento desse ambiente propício à implementação de práticas contábeis foi decorrência das demandas por informações contábeis de qualidade que pudessem ser coerentes e comparáveis entre países, segmentos empresariais e organizações, com objetivos diversos, tais como de analisar o desempenho ou para produzir sistemáticas de controle das atividades empresariais. Essa abordagem é feita por Coelho e Lins (2010) e Niyama e Silva (2011), quando estes afirmam que a existência de práticas contábeis distintas é empecilho para melhor compreensão e comparabilidade das informações de natureza econômico-financeira e que o processo de harmonização visa possibilitar um tratamento da informação contábil que seja coerente entre entidades, propiciando o uso de uma linguagem dos negócios que seja universal. Sobre essa mesma questão, Cosenza e Laurencel (2011a, p. 80) observam que:

Ultimamente, tem ocorrido um acelerado esforço global de ajustamento contábil, visando adequar as normas contábeis locais ao cenário econômico mundial de mercados internalizados e unificados. Esse movimento tem como principal objetivo padronizar as demonstrações contábeis numa linguagem única, universal, introduzindo regulações de cunho internacional capazes de harmonizar as práticas contábeis dos países numa modelagem comum a todos.

O processo de harmonização das práticas contábeis, adotado pelo Brasil, segue o modelo estabelecido pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). O IASB é um organismo internacional independente, de natureza jurídica privada, com sede em Londres e que é responsável pelo desenvolvimento de pronunciamentos contábeis internacionais denominados *International Financial Reporting Standard* (IFRS) e que tem o objetivo de “promover a convergência entre normas contábeis locais e as Normas Internacionais de Contabilidade de alta qualidade”. (NIYAMA; SILVA, 2011, p. 35).

O processo de convergência do padrão contábil brasileiro às normas internacionais emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) foi oficialmente iniciado no Brasil com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) em 2005. Movimento esse que, posteriormente, foi amparado legalmente com a promulgação da Lei nº. 11.638, em de 28 de dezembro de 2007, que altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Esse amparo legal se consolida com promulgação da Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, que altera diversos dispositivos relacionados à legislação tributária federal.

Esse movimento de convergência, inicialmente direcionado para a contabilidade das instituições privadas, foi ampliado para âmbito das instituições públicas com a elaboração, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), de pronunciamentos com orientações e diretrizes destinadas aos registros contábeis dos órgãos públicos aderentes às Normas

Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*). A responsabilidade pela elaboração das IPSAS é do *International Public Sector Accounting Standards Boards* (IPSASB), que representa um organismo independente, apoiado pela Federação Internacional dos Contadores (IFAC – *International Federation of Accountants*), e que desde 1997 produz orientações para uso por entidades do setor público em todo o mundo. A IFAC é uma organização internacional empenhada em proteger o interesse público e apoiar o desenvolvimento de todos os setores da profissão contábil em todo o mundo¹.

No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), mediante publicação das Resoluções de números 1128 a 1137/2008, aprovou as dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), denominadas NBC T e numeradas de 16.1 a 16.10, enfatizando, em seus dispositivos, a reorientação para gestão patrimonial de uma contabilidade antes voltada, prioritariamente, para o controle orçamentário. As Resoluções CFC, publicadas em 2008, que aprovaram os respectivos tópicos abordados em cada uma das NBCASP, estão relacionados no quadro 1 seguinte².

Quadro 1 – Relação das NBCASP publicadas em 2008.

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NBCASP)		
Resolução CFC	Aprova as NBC T	Abordagem
1.128/2008	16.1	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação
1.129/2008	16.2	Patrimônio e Sistemas Contábeis
1.130/2008	16.3	Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil
1.131/2008	16.4	Transações no Setor Público
1.132/2008	16.5	Registro Contábil
1.133/2008	16.6	Demonstrações Contábeis
1.134/2008	16.7	Consolidação das Demonstrações Contábeis
1.135/2008	16.8	Controle Interno
1.136/2008	16.9	Depreciação, Amortização e Exatão
1.137/2008	16.10	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público

Fonte: CFC, 2012.

Alinhado com o processo de convergência da contabilidade aplicada do setor público às orientações publicadas nas IPSAS, o Ministério da Fazenda (MF) publicou a Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas pelos entes públicos da União, dos Estados e Municípios, em relação aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes às normas internacionais (BRASIL, 2008). Nessa mesma linha, o Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009, estabeleceu a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) do Ministério da

¹ <http://www.ifac.org/>, acesso em 16/08/2012.

² Em 2011, CFC emitiu a Resolução CFC 1.366, de 25 de novembro de 2011, que aprovou a NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público.

Fazenda (MF) como órgão central do Sistema de Contabilidade Federal (SCF) com competência para adotar os procedimentos necessários com vista à promover o processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público (BRASIL, 2009d). Essa competência atribuída ao STN está prevista, também, na Lei 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, em cujo preâmbulo o dispositivo legal declara ter por finalidade organizar e disciplinar “[...] os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências.” (BRASIL, 2001).

Já o SCF tem por objetivo evidenciar a situação orçamentária, financeira e patrimonial da União, mediante utilização de técnicas contábeis para registros dos atos e fatos da administração pública federal. (BRASIL, 2001). Tal finalidade ampliou-se quando se estabeleceu que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), como órgão central responsável por esse sistema, deve promover, dentre outros objetivos “[...] a busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade [...]” (BRASIL, 2009d, Art. 4º, II).

Em sua abordagem orçamentária, o SCF contempla o registro e a evidenciação do orçamento público. Já o enfoque financeiro compreende aspectos voltados para o equilíbrio das contas públicas, enquanto a abordagem patrimonial promove as práticas contábeis voltadas para o reconhecimento, a mensuração e evidenciação da composição patrimonial do ente público (BRASIL, 2012c). Dentre as três abordagens, a patrimonial está recebendo atenção especial por decorrência de questões operacionais, conforme Nota Explicativa do Balanço do Setor Público Nacional do exercício 2011 que diz:

As mudanças vêm ocorrendo gradualmente em razão das restrições da Administração Pública, que mantém uma visão orçamentária em detrimento da importância do patrimônio, e da dificuldade em adequar os sistemas de informação aos padrões necessários ao registro da Contabilidade Pública. (BRASIL, 2012d, p. 21)

A reorientação da contabilidade aplicada ao setor público, que não mais se restringe ao acompanhamento da execução orçamentária e ao controle das finanças pública, levanta questões sobre a ampliação de seu campo de atuação, notadamente ao invocar aspectos relacionados à evidenciação patrimonial. Essa mudança de enfoque pode ser observada na norma emitida pelo CFC que estabelece a conceituação, o objeto e o campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, que diz: “O objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o patrimônio público” (CFC, 2008b, item 5). Replicando a definição dada pelo CFC (2008b, item 2), o MCASP diz que patrimônio público é:

[...] o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público [...] (BRASIL, 2012c, p. 13).

Esse cenário de transformação da contabilidade aplicada ao setor público quando conjugado as carências de informações contábeis dos acervos das instituições museológicas oferecem oportunidades para reflexões sobre como devem ser reconhecidos, mensurados e evidenciados bens obtidos a título gratuito que possuem vida útil indefinida, correlação direta entre valor atribuído e utilização ou transcurso do tempo e cujos preços praticados no mercado reflitam preferências pessoais dos agentes participantes.

Em relação à carência de informações sobre os acervos tutelados pelos museus públicos, um estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Museus (IBRAM), publicado em 2011, sob a denominação de *Museus em Números*, declara que embora os acervos musealizados sejam empregados como principal instrumento de mensuração do campo museológico, muitas vezes esses bens não são inventariados. (IBRAM, 2011). Essa constatação reforça o posicionamento de autores da área de museologia como Bruno e Zanettini (2007), Ladkin (2004) e Loureiro (2008), que afirmam que um grande quantitativo dessas instituições não possuem registros de seus acervos³.

Frente a tais questões, este trabalho assume que a contabilidade é uma ciência que tem como principal objetivo “fornecer informação econômica, física, de produtividade e social relevante para que cada usuário da informação possa tomar decisões e realizar seus julgamentos com segurança.” (IUDÍCIBUS 2006, p. 32). Nesse sentido, embora detenha autonomia técnica e científica, frequentemente a contabilidade recorre a outras áreas do conhecimento com o objetivo de atender às demandas oriundas dos usuários da contabilidade. (NIYAMA; SILVA, 2011; RIBEIRO FILHO *et al.*, 2009). Por essa linha, constata-se que as questões relacionadas às características singulares dos bens culturais que são abordadas na parte II do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, Parte II), são provenientes de conceitos e definições do setor cultural, notadamente quando afirma que “Ativos descritos como bens do patrimônio cultural são assim chamados devido a sua significância histórica, cultural ou ambiental.” (BRASIL, 2012c, p. 64). Contudo, esse aspecto interdisciplinar da contabilidade se apresenta como um recurso para atingir sua finalidade de

³ Apesar de focarem suas análises nos aspectos técnicos e culturais da área de Museologia, a publicação do IBRAM e os textos dos autores citados demonstram a ausência de reflexões sobre a relevância econômica dos acervos museológicos, uma vez que, segundo pesquisa realizada pelo IBRAM (2011), 75% dos museus possuem uma estimativa do total dos ativos de natureza cultural que estão sob a responsabilidade dessas instituições.

oferecer ao usuário informações relevante para tomadas de decisão.

Dessa forma, conjugando as teorias e práticas contábeis com conhecimentos oriundos de outros campos do saber que auxiliam nas conceituações e definições bens do patrimônio cultural e sua relação como o universo contábil, o MCASP expressa as recomendações estabelecidas para o reconhecimento e a mensuração desses bens. Essas recomendações expressas no manual são aderentes às orientações presentes nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, que trata da Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público e assemelham-se à abordagem sobre *heritage assets* (bens culturais) encontradas na *International Public Sector Accounting Standards 17 – , Property, Plant and Equipment* (IPSASB, 2012).

No contexto das mudanças para o tratamento contábil do patrimônio das entidades governamentais, são apresentadas no MCASP as propostas para o reconhecimento, a mensuração e evidenciação dos bens móveis (incluindo os de natureza cultural). Estas propostas são frutos de amplos debates pelos membros do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis, com objetivo de atender a demanda de informações de qualidade requeridas pelos usuários. (BRASIL, 2012b).

Sobre a pertinência em relação à implementação de mecanismos que permitam adoção de métodos de contabilização patrimonial nas instituições, Franco (1983, p. 19), justifica ao afirmar que a contabilidade tem como objeto o patrimônio das entidades e “[...] em torno dele se desenvolvem suas funções, como meio para atingir sua finalidade”. O Patrimônio, neste contexto, como explica Iudícibus e Marion (2000, p. 141-143) é o alvo do estudo da contabilidade, e “a espinha dorsal” da Teoria da Contabilidade, pois trata de sua essência.

Ademais, paralelamente ao processo de convergência, o governo brasileiro, mediante uma agenda política apoiada pelo Ministério da Cultura (MinC) com a colaboração do Instituto Brasileiro de Museus (IBRAM) está promovendo ações destinadas revitalizar as instituições museológica, por reconhecer a importância estratégica desse segmento para a economia do país. Essa determinação está declarada em uma publicação elaborada pelo MinC, denominada Política Nacional de Museus (PNM), que diz: “A revitalização dos museus brasileiros e do patrimônio histórico do país é uma das prioridades do Ministério da Cultura – MinC.” (BRASIL, 2007).

Essa política de reconhecimento e de revitalização dos museus adquire espaço jurídico com a constituição do marco legal para o setor, por meio da Lei 11.904, de 14 de janeiro de 2009, que institui o Estatuto dos Museus. Contudo, esse processo de reconhecimento

estratégico é anterior ao marco legal e teve início em 2003, quando foi criada a Política Nacional de Museus (PNM), com o objetivo de “Promover a valorização, a preservação e a fruição do patrimônio cultural brasileiro [...] por meio do desenvolvimento e da revitalização das instituições museológicas.” (BRASIL, 2003). As ações decorrentes desse processo possibilitaram novas formas de fomento para o setor, bem como a criação do Sistema Brasileiro de Museus (SBM), do Cadastro Nacional de Museus (CNM), do Estatuto de Museus e do próprio Instituto Brasileiro de Museus (IBRAM), culminando com a elaboração do Plano Nacional Setorial de Museus. (IBRAM, 2010, p. 8). O Plano Nacional Setorial de Museus (PNSM) é uma agenda política da área museológica que mostram quais caminhos seguir na próxima década. Depreende-se, assim, que há uma vontade política e um plano de organismos representativos das esferas públicas no sentido de fortalecer as instituições museais.

Esse panorama envolvendo as políticas públicas de revitalização e fortalecimento das instituições museológicas e o processo de convergência da contabilidade governamental que provocam mudanças nas formas de contabilização das entidades públicas, notadamente em relação às práticas recomendadas de registro contábil do patrimônio, põe em evidência questões sobre o reconhecimento, a mensuração e evidenciação contábil de bens culturais materiais que estão sob a tutela dessas instituições. No entanto, como dito anteriormente, este trabalho tem por finalidade abordar as questões que se relacionem à mensuração contábil de objetos artísticos pertencentes aos acervos dos museus públicos que foram obtidas a título gratuito, tomando como caso exemplificativo as obras de Cícero Dias sob a guarda do Museu do Estado de Pernambuco.

No caso específico deste estudo, o MCASP determina que os ativos imobilizados devem ser mensurados pelo “[...] valor justo na data de sua aquisição, sendo que deverá ser considerado o valor resultante da avaliação obtida com base em procedimento técnico ou valor patrimonial definido nos termos da doação.” (BRASIL, 2012c, p. 42).

O MCASP também estabelece que o critério de mensuração de ativos obtidos a título gratuito deve ser evidenciado em notas explicativas e que após o reconhecimento inicial a entidade deve optar entre a valoração pelo modelo do custo ou da reavaliação. (BRASIL, *ibid.*). O mesmo instrumento normativo define que:

O modelo do custo consiste no valor de aquisição, produção ou construção menos a depreciação acumulada e as perdas acumuladas por imparidade. O modelo da reavaliação consiste no valor justo sujeito à reavaliação periódica menos a depreciação acumulada e as perdas acumuladas por imparidade. . (BRASIL, 2012, p. 42, 43)

No caso de ativos obtidos a título gratuito, a reavaliação se dá a valor justo, uma vez que não caberia aplicação do modelo do custo. Em relação aos bens culturais, outra particularidade se apresenta em decorrência de certas características próprias desses ativos, que podem ter seu valor aumentado com o tempo e cuja vida útil é indefinida, não se aplicando, assim, a técnica de depreciação. (BRASIL, 2012c).

1.2. Caracterização do problema

As mudanças propostas para a contabilidade aplicada ao setor público, de forma a ajustá-la às definições conceituais do *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) e às propostas de reconhecimento, mensuração e evidenciação do patrimônio das entidades governamentais preconizadas nas *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) levanta questões sobre como acolher e aplicar as recomendações pertinentes ao registro contábil do patrimônio público.

Dentro dessa perspectiva estão inseridos os museus públicos, que por sua natureza jurídica e social possui particularidades quanto à regulamentação de suas atividades e de gestão de seus ativos, composto por acervos de valores simbólicos e econômicos. Esse simbolismo pode ser portador de valores históricos, artístico, dos saberes de uma nação, de tradições populares, das artes etc. (IBRAM, 2011).

Entretanto, fora do contexto de obras que estejam musealizadas em instituições de natureza pública, esses objetos submetem-se à apreciação econômica, cuja valoração deriva de fatores como a importância atribuída aos valores simbólicos, à técnica empregada, o estado de conservação, raridade do objeto que se cristalizam na capacidade de gerar renda monopolista. Segundo Harvey (2005, p. 222) “A renda monopolista surge porque os atores sociais podem aumentar seu fluxo de renda por muito tempo, em virtude do controle exclusivo sobre algum item, direta ou indiretamente, comercializável, que é, em alguns aspectos crucial, único e irreplicável.” Esta afirmação se aplica às obras de arte porque estas costumam apresentar as condições essenciais para a geração de renda monopolista tais como: de serem únicas e irreplicáveis e de ocuparem a posição de essenciais para indivíduos, comunidades ou países, por conta de seus valores simbólicos. Por último, podem assumir a condição de mercadorias negociadas em mercados especializados, como os leilões, onde os valores monetários dos objetos ofertados são evidenciados e seus preços estabelecidos.

Nesse cenário que congrega as particularidades relacionadas ao reconhecimento, mensuração e evidenciação do patrimônio público, os aspectos jurídicos das entidades governamentais, as perspectivas decorrentes da convergência da contabilidade aplicada ao

setor público e um mercado de arte ativo, situam-se os museus públicos, que controlam ativos, categorizados como obras de arte, mas que, em sua maioria, não oferecem registros confiáveis de seus acervos. Segundo dados coletados pelo IBRAM, das instituições registradas no Cadastro Nacional de Museus (CNM), que remeteram informações sobre o quantitativo de seus acervos, 75% declararam possuir apenas “[...] um número estimado, o que reflete a falta de inventários completos de seus bens culturais.” (IBRAM, 2011, p. 72).

Segundo Silva (2000, p. 230) inventário compreende “A relação (lista, rol, arrolamento) de todos os elementos ativos e passivos componentes do patrimônio com indicação do valor desses elementos.” Essa falta de inventários dos bens culturais e/ou de indicação de valor que estão sob o controle dos museus públicos evidencia a impossibilidade de se dimensionar a grandeza patrimonial dessas instituições, uma vez que o arrolamento dos ativos e passivos é pré-condição para se realizar o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação dos elementos que compõem a substância patrimonial dessas entidades contábeis. Uma questão perversa sobre essa deficiência informativa é que, diante da necessidade de se priorizar a alocação de recursos públicos escassos, as instituições museológicas que não conseguem evidenciar sua riqueza patrimonial podem ser preteridas quando da elaboração de projetos de fomento para o setor.

Retomando o estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Museus, verifica-se que as instituições museológicas utilizam sistemas de controle de seus acervos, que em muitos casos estão sobrepostos. Essa sobreposição de sistemas é constatada ao se analisar os percentuais individuais de utilização dos sistemas de controle adotados pelos museus dos estados de Pernambuco e do Brasil. De fato, o problema principal não é a sobreposição de sistemas de controle, mas sim a alimentação destes com dados incompletos e desatualizados, em razão da carência de inventários sistemáticos dos acervos. Outra observação é que esses sistemas não priorizam ou não contemplam o apontamento monetário dos bens culturais musealizados, porque não há obrigatoriedade de tal registro.

Baseando-se em dados do IBRAM (2011a; 2011b), o quadro 2 apresenta as formas de controle dos acervos dos museus, com os percentuais de utilização desses sistemas pelas instituições museológicas do Estado de Pernambuco, comparadas com os percentuais da média brasileira de instituições que compõem o Cadastro Nacional de Museus. Observa-se que os percentuais não fecham em 100%, evidenciando a sobreposição de uso de sistemas de controle pelas instituições museológicas.

Quadro 2 – Sistemas de controle utilizados pelos museus

Categorias de sistemas de controle utilizados	Pernambuco	Brasil
	Valores em percentuais	
Documentação fotográfica	26,3	34,7
Ficha de catalogação	50,0	42,6
Livro de registro	31,6	44,5
Software de catalogação	21,1	26,1

Fonte: IBRAM (2011a; 2011b)

Ao se analisar o quadro 2, verifica-se que na relação de sistemas utilizados pelos museus dos estados de Pernambuco em comparação à média brasileira, não foram observados sistemas de controle contábil dos acervos. Essa questão se apresenta como um problema, uma vez que o documento elaborado pelo IBRAM, com o mapeamento das modalidades de sistemas de controle patrimonial utilizados pelos museus brasileiros, não especifica a existência de controle contábil dos acervos. Tal contexto se configura uma limitação sobre as possibilidades de melhoria da gestão patrimonial mediante utilização da contabilidade como instrumento de apoio aos gestores das instituições museológicas. Sobre considerar a contabilidade como instrumento de gestão, Cardoso, Mário e Aquino (2007, p. 3) afirmam que “[...] a Contabilidade busca ser, no mínimo, uma ferramenta para auxiliar na tomada de decisões no tocante ao controle e consequentemente gerenciamento da empresa em relação ao seu patrimônio, independentemente de seu porte ou atuação econômica.”

Essa questão de instituições museais dotadas de instrumentos de apoio à gestão, remete à responsabilização do agente público, em relação aos acervos dos museus públicos, uma vez que “Os bens culturais dos museus, em suas diversas manifestações, podem ser declarados como de interesse público, no todo ou em parte.” (BRASIL, 2009a, Art. 5º). Já o Código Civil define que “São públicos os bens do domínio nacional pertencentes às pessoas jurídicas de direito público interno.” (BRASIL, 2002, Art. 98). Assim, os bens culturais sob o controle de museus pertencentes a entes federativos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), são considerados públicos, de modo que os gestores dessas instituições tem a obrigação de prestar contas sobre esses ativos.

Esse cenário do segmento museológico adquire contexto crítico porque o prazo para a contabilidade governamental adequar-se às orientações propostas para a convergência, em todos os níveis da federação, encerra-se em 2014, conforme estipulado na Portaria Conjunta 828, de 14 de dezembro de 2011, do Ministério da Fazenda (MF) e Secretaria do Tesouro Nacional que diz “Procedimentos Contábeis Patrimoniais deverá ser adotada pelos entes da Federação gradualmente a partir do exercício de 2012 e integralmente até o final do exercício

de 2014 [...]” (BRASIL, 2011, Art. 6). Essa recomendação adquire significância para a área museológica porque, em se tratando de bens do patrimônio cultural, a norma determina que os procedimentos para registro de ativos imobilizados devam ser aplicados também para bens do patrimônio cultural que possuem potencial de serviços além de seu valor cultural. Essa determinação adere às condições estabelecidas pela literatura que condiciona o reconhecimento de um item como ativo à sua provável capacidade de geração de benefícios econômicos futuros ou de potencial de serviços associados ao item que fluirão para a entidade; e se o custo ou valor justo do item puder ser mensurado com segurança (BRASIL, 2012c). Entretanto, para os bens do patrimônio cultural, assim chamados devido a sua significância histórica, social ou ambiental, o processo de reconhecimento e a mensuração são facultativos se não houver provável capacidade de geração de benefícios econômicos futuros ou de potencial de serviços associados ao item que fluirão para a entidade; ou ainda se o custo ou valor justo do item puder ser mensurado com segurança. “Porém, caso sejam registrados pelo ente, devem ser evidenciados conforme as normas apresentadas neste Manual.” (BRASIL, *ibid.*, p. 65).

Nessa perspectiva, este estudo entende que as instituições museológicas devem adotar procedimento de reconhecimento e mensuração de seus bens de natureza cultural, porque esses ativos são controlados pela instituição para serem colocados a serviço da sociedade. Esse posicionamento abre questões sobre quais procedimentos podem ser adotados para se reconhecer uma obra de arte como um item do ativo e que técnicas de medição podem ser utilizadas para mensurá-los.

Dentro dessa linha, esse trabalho recorre às orientações e diretrizes normativas aprovadas pelo CFC, que abordam os assuntos relacionados ao reconhecimento e à mensuração do patrimônio público, estabelecendo que “O patrimônio das entidades do setor público [...] devem ser mensurados ou avaliados monetariamente e registrados pela contabilidade.” (CFC, 2008f) e que “O ativo imobilizado [...] é mensurado ou avaliado com base no valor de aquisição, produção ou construção.” (CFC, 2008k). Contudo, a parte II do MCASP, quando aborda os procedimentos iniciais para mensuração de ativos e passivos de entidade do setor público, diz que:

É importante destacar que o órgão ou entidade inicialmente devem realizar ajustes para que o balanço patrimonial reflita a realidade dos seus elementos patrimoniais. Dessa forma, por exemplo, os estoques, **imobilizados** e intangíveis devem ser mensurados inicialmente pelo custo ou valor justo adotando-se, posteriormente, procedimentos de mensuração após o reconhecimento inicial (como a depreciação para o caso do ativo imobilizado). [...] (BRASIL, 2012c, p. 36, 37, grifo do autor).

Em relação aos procedimentos posteriores à mensuração, Resolução CFC nº 1136/08, de 21 de novembro de 2008, diz que “Não estão sujeitos ao regime de depreciação: [...] bens móveis de natureza cultural, tais como obras de artes, antiguidades, documentos, bens com interesse histórico, bens integrados em coleções, entre outros [...]” (CFC, 2008j). Já em relação ao significado de valor justo, este é conceituado como “[...] o valor pelo qual um ativo pode ser intercambiado ou um passivo pode ser liquidado entre partes interessadas que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado.” (BRASIL, 2012c, p. 37).

Existem situações em que a obra de arte passa a fazer parte do ativo dos museus sem que tenha ocorrido uma contraprestação. Nesses casos, a norma orienta que “Quando se tratar de ativos do imobilizado obtidos a título gratuito deve ser considerado o valor resultante da avaliação obtida com base em procedimento técnico ou valor patrimonial definido nos termos da doação.” (CFC, 2008k). Já o MCASP, em sua parte II, diz que:

Quando se tratar de ativos do imobilizado obtidos a título gratuito, devem ser registrados pelo valor justo na data de sua aquisição, sendo que deverá ser considerado o valor resultante da avaliação obtida com base em procedimento técnico ou valor patrimonial definido nos termos da doação. (BRASIL, 2012c, p. 42).

O MCASP apresenta conceito sobre ativos imobilizados, dizendo tratar-se de item tangível “[...] mantido para o uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para fins administrativos, inclusive os decorrentes de operações que transfiram para a entidade os benefícios, riscos e controle desses bens.” (BRASIL, *ibid.*, p. 58). O MCASP afirma que os procedimentos propostos aplicam-se ao ativo imobilizado, de um modo geral, mas apresenta algumas exceções, como os ativos biológicos, produtos agrícolas, direitos minerais e reservas minerais tais como petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes.

Motivado por esse contexto e tomando como caso exemplificativo as obras de Cícero Dias, incorporadas a título gratuito ao acervo do Museu do Estado de Pernambuco (MEPE), este estudo se propõe a apresentar uma proposta para mensuração contábil de bens culturais, categorizados como obras de arte, pelo valor justo, apoiado em tratamentos estatísticos sobre os preços referenciados pelo mercado de arte para obras comparáveis. Essa abordagem refere-se à forma de mensuração a valor justo pela ótica de mercado (PETTERSSON *et al.*, 2009). Essa abordagem de mercado, ou *Market approach*, usa os preços referenciados pelo mercado e outras informações relevantes oriundas de transações envolvendo ativos idênticos ou comparáveis para estabelecer um valor justo para determinado ativo (FASB, 2007). Nessa perspectiva, o valor justo “[...] é o valor pelo qual um ativo pode ser intercambiado ou um

passivo pode ser liquidado entre partes interessadas que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado.” (BRASIL, 2012c, p. 60). Assim, utilizando a abordagem de mercado para mensurar bens culturais, esse estudo apresenta a seguinte questão:

Qual o valor justo estimado para as obras de Cícero Dias incorporadas ao acervo do Museu do Estado de Pernambuco a título gratuito?

1.3 Objetivos

Com a finalidade de alcançar a resposta do problema proposto para a pesquisa, foram estabelecidos os seguintes objetivos:

1.3.1 Objetivo geral

Estimar o valor justo das obras de Cícero Dias incorporadas ao acervo do Museu do Estado de Pernambuco a título gratuito.

1.3.2 Objetivos específicos

Estabelecidas as diretrizes gerais, seguem os objetivos específicos propostos para esse estudo.

- Apresentar um referencial teórico que dê sustentação conceitual que permita demarcar os bens culturais musealizados e sua inserção na condição de ativos componentes do patrimônio público.
- Demonstrar que os ativos pertencentes ao patrimônio público que atendam à classificação de bens culturais musealizados e se encontram categorizado como obras de arte, são suscetíveis à mensuração contábil.
- Estimar o valor justo das obras de Cícero Dias incorporadas ao acervo do Museu do Estado de Pernambuco a título gratuito, mediante abordagem baseada no método comparativo direto de dados do mercado.
- Desenvolver um caso exemplificativo que demonstre a aplicabilidade do modelo estimativo como uma alternativa de mensuração ao valor justo.

1.4 Justificativa

O estudo se apresenta relevante face ao contexto de mudanças pelo qual passa a

contabilidade governamental, notadamente no que se refere às orientações expressas no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) quanto ao reconhecimento, a mensuração e a evidenciação do patrimônio público. Esse cenário promove demandas por estudos que envolvam aspectos conceituais e normativos, com a finalidade de se identificar as mudanças na contabilidade governamental decorrentes desse processo de convergência. Essas demandas provêm de grupos de interesses diversos, como financiadores, órgão de controle, gestores públicos, autoridades reguladoras etc., que buscam informações contábeis de qualidade que atendam finalidades distintas.

Alguns outros aspectos justificam o desenvolvimento desse trabalho, como os intensos debates, em âmbito internacional, sobre questões relacionadas às formas de reconhecimento, mensuração e evidenciação de bens patrimoniais e culturais. Nessa perspectiva, identifica-se, no Brasil, a carência de trabalhos acadêmicos, na área contábil, relacionado ao tema. Essa carência de estudos é percebida quando se delimita a investigação ao tratamento contábil dos acervos dos museus públicos. Sob essa perspectiva, cabe aqui uma afirmação feita por Kam (1990, p. 29), que diz “O traço comum em toda a história da contabilidade é que esta se destina a atender as necessidades dos usuários, especialmente os relacionados ao empreendimento⁴.” Os usuários descritos pelo autor são todos os interessados pela informação contábil, com destaque para os interessados pelo evento específico, de modo que este estudo justifica-se por procurar atender os usuários que necessitam de informações sobre o processo de reconhecimento, mensuração e evidenciação de bens de natureza cultural pertencentes ao patrimônio público.

Outro aspecto que justifica essa pesquisa é o momento conjuntural nacional e internacional, em que demandas por informações contábeis de qualidade que possam ser coerentes e comparáveis entre organizações, segmentos e países, promovem transformações no ambiente da contabilidade aplicada ao setor público. Essa transformação tem por finalidade convergir a contabilidade governamental aos padrões internacionais propostos pelo *International Public Sector Accounting Standards Boards* (IPSASB). Tal cenário contempla etapas dispostas em um cronograma que prevê a finalização do processo de convergência até o final de 2014, de modo que as orientações destinadas ao tratamento contábil do patrimônio público, incluindo-se nesse contexto os acervos dos museus públicos, devem ser implementadas no prazo estipulado.

Na perspectiva internacional, o *Valuation Guidance for Cultural and Heritage Assets*

⁴ *The common thread throughout the history of accounting is that accounting serves the needs of users, especially those related to the business entity.*

(Manual de valoração de ativos patrimoniais e culturais), elaborado pela *Treasury Accounting Policy Team* (Equipe de Política Contábil do Tesouro) da Nova Zelândia, apresenta uma lista de justificativas que reforçam as argumentações favoráveis à inclusão dessa categoria de ativos nos demonstrativos financeiros. No quadro 3 a seguir, são apresentadas as justificativas, que convergem em direção à proposta desse estudo.

Quadro 3 – Justificativas para a mensuração de bens patrimoniais e culturais

<i>Accountability</i>	Fornecer informações que auxiliem a prestação de contas pela gestão de bens públicos e que evidencie a evolução do patrimônio de entidades do setor público ao longo do tempo.
Tomada de decisões	Fornecer informações necessárias a um gerenciamento eficaz sobre os ativos que estão sob o controle da entidade no sentido de permitir a tomada de decisões adequadas sobre a utilização e a alocação dos recursos disponíveis.
Seguro	As valorizações obtidas para relatórios financeiros têm relevância para decisões sobre seguros e gestão de risco.
Transparência da gestão pública	O governo, os órgãos de fiscalização, os financiadores, os contribuintes e o povo em geral têm o direito de conhecer a dimensão da riqueza patrimonial dos entes públicos e dos recursos que foram alocados para a preservação desses ativos.

Fonte: NZ (2002, item 1.5)

O documento tem como propósito fornecer orientações sobre a avaliação de bens culturais, definindo em seu escopo tais elementos como ativos que são mantidos por causa de seu valor cultural, histórico, geográfico, científica e/ou por atributos ambientais. O documento acrescenta que bens culturais incluem as coleções e acervos de bibliotecas, galerias de arte e museus. Com base nesse enfoque, o documento enfatiza que a mensuração dos bens culturais e patrimoniais irá fornecer informações que permitirão aos interessados obter uma visão completa do valor patrimonial e financeiro da entidade, possibilitando comparações sobre variações patrimoniais, ao longo do tempo, viabilizando, dessa forma, o desenvolvimento de práticas adequadas de gestão (NZ, 2002, p. 2-3).

Na dimensão econômica, a área cultural é um segmento que gera emprego e renda, adquirindo, portanto, importância econômica e sendo objeto de políticas públicas de fomento, com recursos provenientes tanto da área pública como do setor privado. No segmento de museus, as ações de financiamento tiveram crescimento expressivo, segundo dados presentes no Sistema de Apoio às Leis de Incentivo (Salic), do Ministério da Cultura (MinC). Conforme se observa no quadro 4, os investimentos realizados pela iniciativa privada no campo museológico saltaram de pouco mais de 5 milhões, no ano de 2000, para quase 74,4 milhões em 2011, representando um crescimento de 1.307%, ao longo desses 11 anos.

Sob esses aspectos, esta pesquisa considera que propostas de valoração de bens culturais, no intento de dimensionar, contabilmente, esses ativos representa uma contribuição acadêmica no sentido de, não somente promover abordagens conceituais relacionadas ao

tema, com também de oferecer alternativas oriundas da contabilidade que ofereçam possibilidades para o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação dessa categoria de ativos nos demonstrativos financeiros das entidades públicas.

Quadro 4 – Captação de recurso via Mecenato

Mecenato													
Captação de recursos por ano e segmento (R\$/mil)													
ACÇÕES	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Totais
Acervo	1.312	979	473	4.257	2.778	4.884	9.372	11.274	7.385	5.217	5.520	5.434	58.885
Acervos Museológicos	611	788	964	2.523	7.845	7.578	6.863	8.472	4.476	1.457	5.796	1.814	49.187
Arqueológico	388	1.566	1.266	1.903	4.863	4.354	2.970	791	2.767	3.572	943	2.914	28.297
Arquitetônico	27.088	41.065	41.561	62.029	58.271	88.292	84.690	80.357	71.834	95.923	77.401	89.001	817.512
Artes Integradas	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	788	1.901	2.689
Artesanato/Folclore	436	595	434	1.852	2.818	3.953	3.327	4.332	3.281	3.242	3.995	4.506	32.771
Cultura Afro Brasileira	0	0	14	0	145	125	648	637	340	72	2.451	1.670	6.102
Cultura Indígena	0	0	0	475	52	1.884	775	3.348	764	1.083	938	421	9.740
História	5.982	2.275	4.003	4.293	5.800	10.841	9.308	23.582	25.908	10.127	44.738	8.828	155.685
Museu	3.364	2.486	3.741	10.204	10.684	22.080	24.016	9.987	11.122	9.505	35.042	67.129	209.360
Preservação de Patrimônio imaterial	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	200	0	200
Totais	39.181	49.754	52.456	87.536	93.256	143.991	141.969	142.780	127.877	130.198	177.812	183.618	1.370.428

Fonte: Mendonça e Neco (2013)

Segundo a definição apresentada na parte II do MCASP, “Mensuração é o processo que consiste em determinar os valores pelos quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados nas demonstrações contábeis.” (BRASIL, 2012c, p. 36). Essa definição também se aplica aos bens culturais que estão musealizados, uma vez que os procedimentos de avaliação e mensuração são aplicáveis a todos os elementos do ativo imobilizado, “[...] com exceção dos ativos biológicos, produtos agrícolas, direitos minerais e reservas minerais tais como petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes.” (BRASIL, *ibid.*, p. 61).

Outra questão tratada na norma diz respeito ao registro do declínio do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração, que no caso de bens culturais “não se encontram sujeitos à depreciação [...]” (BRASIL, 2012c p. 94). Essa determinação se apoia sobre duas características inerentes aos bens de natureza cultural: possuem vida útil indefinida e “[...] seus valores podem aumentar através do tempo mesmo se sua condição física se deteriorar [...]” (BRASIL, *ibid.*, p. 64). Desse modo, entende-se que esse estudo se apresenta relevante para o contexto do processo de convergência da contabilidade aplicada ao setor público às normas internacionais, especialmente no que diz respeito ao tratamento contábil do patrimônio público.

Os interesses relacionados à mensuração de bens culturais para seu reconhecimento e evidenciação são, portanto, acadêmico, conjuntural, econômico e normativo. Assim, as possibilidades que se apresentam face à formulação uma técnica de mensuração contábil de

bens culturais materiais⁵, podem promover e ampliar discussões sobre mensuração entre pesquisadores e profissionais contábeis.

Inserido nesse contexto, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) elaborou as **Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil, onde reafirma** “[...] a condição da Contabilidade aplicada ao Setor Público como ciência e seu objeto de estudo: o patrimônio público.” (CFC, sd, p.6). Nesse aspecto, o presente trabalho busca contribuir para a promoção do processo de reconhecimento, mensuração e evidenciação do patrimônio público, uma vez que “A inadequada evidenciação do patrimônio público e a ausência de procedimentos contábeis suportados por adequados conceitos e princípios revelam a necessidade de se desenvolverem diretrizes estratégicas para o aperfeiçoamento da Contabilidade aplicada ao Setor Público.” (CFC, *ibid.*, p.5).

Sob a perspectiva de relevância, este estudo intenta apresentar contribuições que subsidiem reflexões sobre os aspectos relacionados ao tratamento contábil de bens culturais materiais, especialmente aos grupos de interesse, como o Ministério da Cultura (MinC), o Instituto Brasileiro de Museus (IBRAM), o Instituto do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional (IPHAN), os demais museus públicos e os órgãos de controle social e de fiscalização, como a Polícia Federal (PF), a Controladoria Geral de União (CGU) e os Tribunais de Contas.

1.5 Delimitação da pesquisa

Segundo Marconi e Lakatos (2010, p. 146) “Delimitar a pesquisa é estabelecer limites para a investigação.”. Considerando a classificação dada por Gil (2010), tratar-se de uma investigação de caráter exploratório e descritivo. Dada a natureza desse estudo, foi realizada pesquisas bibliográfica, documental e de coleta de dados sobre o artista plástico Cícero Dias e suas obras em levantamentos realizados pela internet e no Museu do Estado de Pernambuco (MEPE), que franqueou acesso às informações sobre o artista e de suas obras, pertencentes ao acervo da instituição. No que diz respeito à coleta de dados de mercado, foi utilizado o sítio “Catálogo das Artes”, que é um portal de informação sobre leilões de obras de arte no Brasil. Nesse sítio foram encontrados 341 de obras de Cícero Dias levadas a leilão, dentre os quais foram coletados 251 registros de negociações aderentes à proposta de selecionar obras de Cícero Dias que contemplassem as técnicas óleo sobre tela, aquarela e litografia. A identificação dos dados da coleta realizou-se entre os dias 23/10 a 21/11/2012 e a

⁵ A reflexão sobre bens culturais imateriais abre perspectivas para debates que não serão abordadas neste estudo.

seleção dos casos que compõem a amostra foi não probabilística.

Assim, quanto ao objeto e campo de investigação (MARCONI; LAKATOS, 2010) o estudo delimita-se às obras de Cícero Dias, especificamente às aquelas classificadas como óleo sobre tela, aquarelas e litografias ou litogravuras. Essa delimitação relacionada às técnicas de produção foi necessária para se alcançar os objetivos proposto para esse trabalho e para direcionar a coleta de dados nos leilões pesquisados para obras com as mesmas características das que se encontram no acervo do MEPE. Essa restrição, em relação sobre quais técnicas de produção deveriam ser coletadas, foi a responsável pela diferença entre os registros observados e a amostra selecionada. Essas obras são precificadas pelo mercado, permitindo, desse modo, a realização de tratamentos estatísticos com a finalidade de prover a pesquisa com dados que tinham por finalidade apresentar as características qualitativa e quantitativa do objeto de estudo.

Quanto ao aspecto contábil, este trabalho será delimitado, em sua abordagem teórica, à teoria da mensuração, sem a pretensão de ser exaustivo, uma vez que, segundo Demo (2011) o conhecimento científico é algo inacabado e em constante transformação. Já sob o enfoque normativo, esse trabalho abordará os aspectos relacionados ao reconhecimento e a mensuração dos bens de natureza cultural pertencentes ao patrimônio público. Assim, esta pesquisa utilizou como subsídio ao tratamento dispensado aos bens culturais nas entidades públicas e como base para estudos sobre a contabilidade aplicada ao setor público o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), que é um documento elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) do Ministério da Fazenda, que apresenta orientações e recomendação voltada para a contabilidade governamental, no sentido de promover e alinhar o processo de convergência da contabilidade aplicada ao setor público ao marco jurídico nacional (BRASIL, 2012c).

O estudo desse manual se apresentou como instrumento de base para delimitar a investigação sobre o marco normativo contábil nacional, porque o MCASP aborda os aspectos de interesse desse trabalho, além de apresentar os dispositivos legais, como a Lei 4.320, de 17 de março de 1964, que disciplina a contabilidade governamental, a Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal e as Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que aprovaram as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP).

1.6 Estrutura do trabalho

O desenvolvimento da dissertação está estruturado da seguinte forma:

Capítulo 1 – Composto de uma parte introdutória contendo a contextualização, a caracterização do problema, os objetivos, a justificativa, delimitação e o presente tópico.

Capítulo 2 – Compreende a fundamentação teórica do trabalho, especialmente no que se refere à teoria da mensuração contábil.

Capítulo 3 – Expõe a fundamentação teórica destinada a auxiliar a identificação do objeto dessa pesquisa, direcionado as abordagens relacionadas aos bens culturais para a perspectiva da mensuração contábil de ativos.

Capítulo 4 – Apresenta o proceder metodológico da pesquisa.

Capítulo 5 – Analisa os resultados obtidos em obediência ao proceder metodológico da pesquisas.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA DA MENSURAÇÃO CONTÁBIL

Este capítulo destina-se a apresentar a base teórica sobre a qual está apoiada a pesquisa. Serão abordados os conceitos presentes neste trabalho, recorrendo-se aos estudos acadêmicos publicados e ao regime jurídico nacional, pertinentes ao tema, além de materiais hospedados em sítios da rede de alcance mundial (World Wide Web – WWW) do sistema de redes interligadas de computadores (Internet).

Com o intento de contribuir para um encadeamento que reflita a aderência desta fundamentação ao tema da pesquisa, esse estudo se apropriará das abordagens, encontradas na literatura e no regime legal do país, relacionadas a bens culturais, contabilidade aplicada ao setor público e teoria da mensuração contábil. Para se alcançar esse propósito, os tópicos serão apresentados e, intencionalmente, diligenciados no sentido de expor as premissas que satisfazem as condições propostas pela contabilidade como necessárias para o reconhecimento e mensuração de ativos.

Contudo, a pesquisa delimita-se as questões relacionadas à mensuração de bens culturais musealizados obtidos a título gratuito, fazendo uso de abordagem sobre o reconhecimento apenas como elemento de apoio aos processos de definição de ativos. Sobre essa questão, a Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica Geral 12 (NBC TG 12), aprovada pela Resolução CFC nº. 1.151/09, de 23 de janeiro de 2009, diz que: “[...] a dimensão contábil do ‘reconhecimento’ envolve a decisão de ‘quando registrar’ ao passo que a dimensão contábil da ‘mensuração’ envolve a decisão de ‘por quanto registrar’”. (CFC, 2009a, item 4, grifo do autor). Dessa forma, tendo por finalidade delinear o objeto de estudo dentro das dimensões contempladas por esta pesquisa, serão apresentadas as abordagens teóricas e normativas, encontradas na literatura, sobre a teoria da mensuração contábil, buscando identificar pontos de convergência com as possibilidades de reconhecimento e mensuração de bens de natureza cultural que passaram pelo processo de musealização.

Em relação aos vários conceitos aqui abordados que derivam de diversos campos do conhecimento, como da ciência do direito e da economia, Sá (2010, p. 115) afirma que “Em Contabilidade valemo-nos de muitos conhecimentos provenientes de outras ciências, como outros conhecimentos científicos também apelam para o que existe na cultura contábil.” Essa afirmação faz clara referência ao conceito de interdisciplinaridade, que “[...] é a interação de duas ou mais disciplinas. Essas interações podem implicar transferências de leis de uma disciplina a outra [...]” (ZABALA, 2002, p.33). Esse posicionamento é assumido nessa pesquisa, que vai buscar em diversas áreas do saber as argumentações que sustentem a

proposta de estimar o valor justo de bens culturais musealizados obtidos a título gratuito.

2.1 Conceituações de ativo na contabilidade

Para Lustosa (2009, p. 85, grifo do autor) “O tema *ativo* representa o núcleo da teoria contábil. A compreensão profunda da natureza de um ativo é fundamental para o entendimento dos demais conceitos que costuma que costumam ser discutidos nos livros-texto de teoria da contabilidade.” Essa mesma abordagem é feita por Niyama e Silva (2011, p. 114) quando dizem que “A definição do ativo é fundamental para o entendimento dos elementos contábeis. Um dos motivos é que passivo e patrimônio líquido são definidos nos termos do conceito de ativo.” Nessa linha, são encontradas as seguintes definições de ativo:

O *Financial Accounting Standards Board* (FASB) definiu ativos como “[...] benefícios econômicos futuros prováveis, obtidos ou controlados por uma dada entidade em consequência de transações ou eventos passados.” (SFAC 6, 1985, § 25, *apud* HENDRIKSEN; VAM BREDA, 1999, p. 283). Segundo o próprio FASB, dessa definição, decorrem três essenciais características que são os futuros benefícios econômicos decorrentes da posse ou controle do um ativo, como resultado de eventos passados (HENDRIKSEN; VAM BREDA, 1999).

Essas características essenciais são detalhadas por Niyama e Silva (*op.cit.*), que observa haver um excesso de palavras na definição do FASB, argumentando que o termo provável, no sentido de incerto, é redundante com o vocábulo futuro, concluindo que a definição dada pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) é mais apropriada. Na definição encontrada na Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações contábeis, elaborada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), sob inspiração da Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro (*The Conceptual Framework for Financial Reporting*), produzida pelo IASB, ativo é “[...] um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que futuros benefícios econômicos resultem para a entidade”. (NIYAMA; SILVA, 2011, p. 114) A diferença básica entre as duas definições é que o IASB não menciona o conceito de propriedade, bastando que o recurso seja controlado pela entidade. Dessas definições resultam algumas das condições para que um item seja reconhecido como ativo pela entidade.

Segundo o *Federal Accounting Standards Advisory Board* (FASAB), em seu *Statement of Federal Financial Accounting Concepts 5* (SFFAC 5): *Definitions of Elements and Basic Recognition Criteria for Accrual-Basis Financial Statements*, ativo é definido

como “um recurso que incorpora benefícios econômicos ou serviços controlados pelo governo federal.” (FASAB, 2007, item 18, ⁶). O FASAB é um organismo estadunidense responsável pela emissão de normas contábeis de orientação tendo por finalidade melhorar “comunicação financeira federal através da emissão de normas federais de contabilidade financeira” para as instituições públicas norte-americanas⁷. Já o *International Public Sector Accounting Standards Boards* (IPSASB), em seu *International Public Sector Accounting Standards 1* (IPSAS 1) – *Presentation of Financial Statements*, define que “Ativos são recursos controlados por uma entidade como resultado de eventos passados e do qual os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviço se espera que fluam para a entidade.” (IPSASB, 2012, p. 31⁸)

No Brasil, a definição de ativo para o setor público nacional encontra-se nas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Setor Público 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis (NBC TSP 16.2), aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), mediante publicação da Resolução CFC 1.129/08, de 21 de novembro de 2008, que diz: “Ativos são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços.” (CFC, 2008c). Essa mesma definição é encontrada na Parte II do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e está aderente à conceituação encontrada no dispositivo do IPSASB.

2.2 Processo de reconhecimento de ativos

As regras gerais de reconhecimento em contabilidade dizem que o item deve corresponder à definição do elemento a ser mensurável, relevante e confiável. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p.227). Segundo Kam (1990, p. 109) “Algumas regras de reconhecimento são informalmente expressa como convenções, enquanto outras são formalmente designadas em pronunciamentos normativos”.

Dentro dessa perspectiva, Niyama e Silva (2011, p. 124) afirma que “O processo de reconhecimento na Contabilidade diz respeito à incorporação nas demonstrações contábeis de um item desde que o mesmo se enquadre na definição.” Segundo o autor, estabelecidas as condições proposta pelo IASB para definição de ativos, seu reconhecimento será validado se três perguntas tiverem respostas positivas (NIYAMA; SILVA, 2011):

⁶ *a resource that embodies economic benefits or services that the federal government controls.*

⁷ <http://www.fasab.gov/about/mission-objectives/>. Acesso em: 10/12/2012.

⁸ *Assets are resources controlled by an entity as a result of past events and from which future economic benefits or service potential are expected to flow to the entity.*

- a) A entidade espera que o recurso venha a gerar futuros benefícios econômico?
- b) O recurso encontra sob controle da entidade? e
- c) É resultado de eventos passados?

Essas propriedades satisfazem à definição de ativo e são essenciais para o seu reconhecimento. Entretanto, Niyama e Silva (2011) acrescentam três características adicionais, que são a materialidade, a probabilidade de ocorrência e a confiabilidade da medida. Essas propriedades possuem estreita relação com os processos de mensuração de ativos, conforme abordado no item 2.3.2.

Em relação aos aspectos econômicos, relacionados à definição de ativo, Lustosa (2009, p. 90), afirma que “No mundo dos negócios, ativos são recursos que têm valor econômico.” Esse conceito é tratado pela economia, cujos mecanismos de atribuição de valor envolvem os agentes econômicos e as escolhas realizadas por esses agentes que atuam sob o pressuposto da escassez de recursos. (VASCONCELLOS; OLIVEIRA, 2008). No mercado de arte essa escassez predomina, uma vez que as obras negociadas se caracterizam pela condição de serem singulares. Nesse cenário de objetos únicos desejados por vários demandantes é que se materializa a renda monopolista. Contudo, conforme já abordado, existem restrições legais que impedem os museus de alienarem seus acervos, de modo que estas instituições estão impossibilitadas de usufruir de receitas mediante entrega de ativos de natureza cultural. Nesse contexto, esse estudo busca aderências entre as definições presentes na literatura relacionadas ao reconhecimento de ativos pela contabilidade e os bens culturais que se encontram sob o controle de instituições museológicas.

Os aspectos observados na definição de ativo e nas condições que se fazem necessárias para seu reconhecimento pela contabilidade operam como fundamentos sobre os quais se apoia o objetivo dessa pesquisa de estimar o valor justo enquanto uma técnica de mensuração contábil dos bens culturais na condição de acervos controlados pelas instituições museológicas. Nessa perspectiva, este estudo argumenta que os ativos de natureza cultural incorporados aos acervos dos museus públicos possuem as condições necessárias ao seu reconhecimento, uma vez que, embora existam restrições formais em relação à alienação, esses bens possuem a capacidade de gerar futuros benefícios econômico e estão sob controle de uma entidade como resultado de eventos passados.

Na perspectiva do gerenciamento, os aspectos relacionados à mensuração dos acervos de instituições museológica públicas são de fundamental importância, uma vez estas informações reforçarão o conceito de transparências sobre as atividades e o patrimônio dessas instituições. Sobre isso, Welsch (2009, p. 346) coloca que “[...] o primeiro requisito de um

sistema contábil é fornecer dados especialmente ajustados para atender as exigências administrativas de planejamento e controle” (Welsch, 2009: 346). Contudo, Hanson (2006, p. 3), quando aborda as singularidades presentes em bens culturais, sob a ótica da Contabilidade, diz que:

O ramo das finanças e contabilidade apresenta mais particularidades, especialmente no que tange à imaterialidade e à patrimonialidade, especialmente quando se trata de administrar valores flutuantes combinando o senso de valor de ativos que variam segundo os gostos do mercado, criando problemas interessantes na avaliação dos ativos [...]

Nesse sentido, esse estudo procura contornar os problemas envolvendo a valoração de bens culturais mediante delimitação do objeto de pesquisa aos ativos culturais obtidos a título gratuito por instituições museológicas públicas. Aprofundando essa delimitação, esse estudo em apresenta como objetivo estimar o valor justo das obras de Cícero Dias incorporadas ao acervo do Museu do Estado de Pernambuco a título gratuito.

2.3 Mensuração contábil em seus aspectos teóricos e operacionais

Na contabilidade a atribuição de valores a bens pertencentes aos patrimônios de entidades está amparada na teoria da mensuração, cuja abordagem encontra-se aportada em escritos de autores basilares como Hendriksen e Van Breda (1999), Kam (1990) e Riahi-Belkaoui (2004). Sobre os aspectos relacionados à mensuração, Stevens (1946, p 677⁹) faz a seguinte observação:

[...] podemos dizer que a medida, no sentido mais amplo, é definida como a atribuição de números a objetos ou eventos de acordo com regras. O fato de que os números podem ser atribuídos sob regras diferentes, leva a diferentes tipos de escalas e diferentes tipos de medição.

Concluindo, Ribeiro Filho *et al.* (2009, p.46), afirmam que “Em contabilidade, mensuração diz respeito aos procedimentos para atribuição de números aos eventos, objetos ou fenômenos, com base em regras predefinidas.” Essas afirmações colocam em evidência uma questão fundamental para a contabilidade que diz respeito à quais regras devem ser observadas no processo de mensuração do patrimônio das entidades. Assim, com intento de responder sobre esse questionamento, os tópicos subsequentes apresentam as abordagens sobre a atribuição de valores a objetos aportados na literatura acadêmica.

⁹ *we may say that measurement, in the broadest sense, is defined as the assignment of numerals to objects or events according to rules. The fact that numerals can be assigned under different rules leads to different kinds of scales and different kinds of measurement.*

2.3.1 Mensuração contábil em seus aspectos teórico

2.3.1.1 Alguns tratados científicos que contribuíram para o desenvolvimento da contabilidade

No campo da contabilidade detectam-se diversidades de estudos e pesquisas que possuem como proposta evidenciar possíveis aderências das proposições contábeis às ciências ditas exatas, particularmente quanto aos aspectos matemáticos envolvidos no desenvolvimento de algumas suposições teóricas. Sobre isso, um tratado documentado, que aborda princípios matemáticos passíveis de aplicação no desenvolvimento dos processos contábeis foi a publicação da obra *Liber Abacci* de Leonardo Fibonacci. Essa publicação, de 1202, além de popularizar o sistema numérico hindu-arábico no ocidente apresentava alguns fundamentos contábeis que abordavam práticas financeiras e comerciais, como margem de lucro, cálculos financeiros, moeda e câmbio. (IUDÍCUBUS; MARION; 2009). Muito embora se atribua à obra de Leonardo Fibonacci a difusão do sistema numérico hindu-arábico no ocidente, Hendriksen e Van Breda (1999) afirmam que o Papa Silvestre II foi um dos responsáveis pela introdução desse conhecimento na Europa. Os autores não precisam a data em que o Papa apresentou seus escritos, mas sabe-se que ele viveu entre os anos de 945 a 1003dc,¹⁰ precedendo em dois séculos a obra *Liber Abacci*.

Uma questão representativa para a matemática europeia da época e, conseqüentemente, para a contabilidade, foi a introdução, pelo sistema hindu-arábico, do conceito de zero desenvolvido pelos indianos, que permitiu a criação do sistema decimal (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999). Segundo Ferreira Coelho e Lins (2010, p. 121) a “[...] utilização do sistema arábico [...]” apresenta “[...] uma estrutura facilitadora de cálculos e apurações tão necessários ao desenvolvimento da contabilidade [...]”, se comparado ao sistema greco-romano.

Contudo, somente dois séculos após a publicação da obra de Fibonacci, mais exatamente em 1494, o monge franciscano Luca Bartolomeo de Pacioli publica o livro intitulado *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalitá*. Essa obra, apesar de ser um tratado matemático, é de particular interesse para a contabilidade porque contempla uma seção, denominada *Particularis de computies et scripturis*, dedicada à descrição do sistema de escrituração por partidas dobradas, onde “[...] apresentava o raciocínio em que se baseavam os lançamentos contábeis (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 39). Segundo Cardoso *et al.*, (2007) e Florentino (1988), a lógica do sistema obedecia a um método

¹⁰ Disponível em: <http://matemolivares.blogia.com/2011/051202-gerbert-d-aurillac-el-papa-matematico..php>, acessado em: 26/10/2012.

matemático de controle que consistia em relacionar as transações de tal forma que permitisse identificar a origem e o destino dos recursos. Sobre o fato de Pacioli não ter ampliado sua abordagem matemática aos diversos problemas contábeis, Florentino (1988, p. 259) justifica, em primeiro, pelo aspecto de o autor fazer “[...] apenas uma referência em seu tratado à possibilidade da aplicação matemática à contabilidade [...]” e segundo, porque, em função da pouca complexidade das estruturas de negócios há época, não se demandava por uma contabilidade de gestão.

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 39) “A ligação entre a contabilidade e a matemática continuou até o século dezenove com a publicação de *The principles of Double-entry bookkeeping* [...]” de autoria de um professor de matemática chamado Arthur Cayley. Entretanto, Florentino (1888, p. 256, grifo do autor) cita as obras *Théorie positive de la Comptabilité*, de 1914, e *Comptabilité moderne*, de 1924, ambos de autoria de Jean Dumarchey, que apresentam aspectos relacionados à “[...] formação de custos nas contas de produção (com explicações matemáticas sobre teoria de valor) [...]” Já no âmbito nacional, Florentino (*op.cit.*) menciona autores como D’Áuria (1949) e Hermann Junior (1941, 1954), que reproduziram as abordaram relativas às equações estáticas da contabilidade.

Muito embora existam outros estudos de diversas áreas do conhecimento, este trabalho não se propõe a apresentar nenhum delineamento histórico sobre as pesquisas publicadas por autores, como Kerlinger (1986), Mason e Swanson (1981) e Selltiz *et al.* (1974). Este afirma que “a mensuração só é possível porque existe certa correspondência entre as relações empíricas de objetos e acontecimentos, de um lado, e as regras da matemática, de outro” (SELLTIZ *et al.*, p. 210).

As contribuições matemática foram relevantes para a elaboração de uma teoria da mensuração para a contabilidade. Esta percepção é compartilhada por Kerlinger (1986), que concebe uma explicação matemática nos procedimentos de mensuração e afirma que esta se dá sobre as características ou atributos dos objetos. Esta colocação utiliza conceitos derivados de outros campos do conhecimento, como é o caso das ciências estatísticas, onde o interesse pela medição recai sobre os atributos de uma população ou objeto de estudo. (LAPPONI, 2005a; TOLEDO; OVALE, 1991).

Ainda em relação aos trabalhos que contribuíram para o desenvolvimento da contabilidade, um ensaio denominado “Existirá a Contabilometria?”, produzido por Iudícibus (1982), levantava questões sobre a necessidade de qualificar o contador para oferecer soluções para problemas contábeis, mediante aplicação de métodos quantitativos. Sobre isso, o autor argumenta que:

Parece-nos, assim, justificável ou perfeitamente admissível a existência de uma especialização contábil, denominada Contabilometria. [...] podemos dizer que Contabilometria é uma maneira mais curta (e elegante) de dizer...“Métodos quantitativos aplicados na solução de problemas contábeis reais...etc. etc.” (IUDÍCIBUS, 1982, p. 46, grifo do autor)

Este ensaio contribuiu, sobremaneira, para o avanço na utilização de procedimentos matemáticos e estatísticos destinados à mensuração e explicação de eventos contábeis ao promover, de forma inequívoca, a inserção de disciplinas que abordassem essas linhas do conhecimento nos cursos de contabilidade. Essa questão é abordada com clareza quando Iudícibus (*ibid.*, grifo do autor) afirmar que “[...] *existe um campo de estudos, uma especialização ou uma disciplina que poderíamos, pretensiosamente talvez, denominar de ‘Contabilometria.’*” Esse posicionamento tinha por finalidade incentivar as instituições de ensino da contabilidade a prover condições no sentido de aproximar o profissional contábil dos conceitos e do instrumental relacionados aos métodos quantitativos e de seus processos de mensuração.

2.3.1.2 Métodos quantitativos aplicados à mensuração contábil

Segundo Iudícibus (1982) a utilização de procedimentos matemáticos e estatísticos na solução de problemas contábeis constitui-se em ampliação do campo de investigação do profissional contábil. Essa afirmação feita há décadas continua atual, notadamente no que diz respeito aos aspectos relacionados à mensuração em contabilidade. Dentro dessa perspectiva, Mason e Swanson (1981) corroboram que o uso da matemática e da estatística nos processos de mensuração representa a ligação entre os dados observáveis e suas correspondentes abordagens teóricas. Ademais, retomando a questão da interdisciplinaridade, mas convergindo para o assunto do presente tópico, Iudícibus (2005, p. 8) afirma que:

A capacidade de capturar, primeiro, a ocorrência dos eventos econômicos que impactam em um determinado estado de riqueza, depois a de precificá-lo e, por último, de comunicar seus efeitos, é o desafio a que a Contabilidade está, não apenas preferencialmente, mas de fato unicamente, habilitada a enfrentar, apoiando-se sempre em disciplinas afins dentre as quais o Direito, a Economia, os Métodos Quantitativos e a Ciência da Informação.

Essa questão relacionada à utilização de conhecimentos derivados de diversas fontes remete à Campbell (1921, p. 110¹¹) que observa que o senso comum principia o processo de mensuração, em que a medição “Pode ser definida, em geral, como a atribuição de números para representar propriedades.” Essa mesma abordagem sobre o senso comum principiando o

¹¹ *It may be defined, in general, as the assignment of numbers to represent properties.*

processo de medição é feito por Gujarati (2006, p. 17) que afirma ser o discernimento humano fator impeditivo a uma inversão, em um modelo de regressão, da relação entre uma variável dependente e independente, dando como exemplo a suposição de que a chuva não é dependente do rendimento da lavoura, mas sim o contrário, pelo fato de que “[...] não podemos controlar a pluviosidade por meio de uma variação no rendimento da lavoura.”

Em relação aos modelos de regressão, segundo Stevenson (2001, p. 342, grifo do autor), estes podem ser usados para três finalidades, a saber: “[...] *estimar* valores de uma variável, com base em valores conhecidos da outra. [...] explicar valores de uma variável em termos da outra [...] prever valores *futuros* de uma variável.” Essas mesmas finalidades são identificadas por Levine *et al.* (2011, p. 448) ao dizer que

Além de prever valores para a variável dependente, a análise de regressão permite também que identifique o tipo de relação matemática que existe entre uma variável dependente e uma variável independente, quantifique o efeito que mudanças na variável independente exercem sobre a variável dependente e identifique observações incomuns.

Segundo Field (2009), Gujarati (2006), Lapponi (2005), Levine *et al.* (2011) e Stevenson (2001), os modelos de regressão são classificados em duas categorias básica que são linear simples ou bivariada, quando o pesquisador trabalha com somente duas variáveis, uma dependente e outra dependente, ou múltipla que utiliza duas ou mais variáveis independentes para prever o valor de uma variável dependente. Nos dois modelos, tanto o bivariado quanto o múltiplo não impedem a utilização de variáveis independentes qualitativas ou categóricas.

Considerando o tema desse estudo, de propor a mensuração pelo valor justo como uma alternativa a ser utilizada na valoração de bens culturais musealizados obtidos a título gratuito, as aplicações de ferramentas oriundas da estatística e da economia assumem importância crítica, uma vez que os dados relativos às obras de arte foram coletados em mercado de leilões. Esse mercado opera em condições caracterizadas pelo *Financial Accounting Standards Board* (FASB), em seu *Statement of Financial Accounting Standards* Nº 157 – *Fair Value Measurements* (SFAS 157) e do *International Accounting Standards Board* (IASB), em seu *International Financial Reporting Standards* 13 – *Fair Value Measurement* (IFRS 13), como de segundo nível de entrada de dados, segundo a abordagem de mercado. Essa classificação decorre da natureza dos bens a serem mensurados e dos dados coletados sobre ativos similares, em negociações não frequentes cujos preços variaram ao longo do tempo e as informações sobre os ativos negociados são incompletas, não fornecendo, dessa forma, uma base contínua confiável que pudesse ser usada sem ajuste. Nesse contexto,

esse estudo fará uso de modelos estatísticos destinados a promover ajustes nos dados coletados, visando dar consistência e comparabilidade às técnicas utilizadas na valoração pelo justo valor.

2.3.1.3 Algumas considerações sobre a teoria da mensuração para a contabilidade

Este tópico tem por finalidade apresentar algumas abordagens pertinentes à mensuração em contabilidade. Segundo Wolk *et al.* (2008, p. 6¹²), “Mensuração é um importante aspecto da teoria contábil.” Colocando em termos pragmáticos, Hendriksen e Van Breda (1999, p. 303) dizem que, “Mensurar é atribuir uma quantidade numérica a uma característica ou a um atributo de algum objeto, como um ativo, ou de uma atividade, como de produção.” No campo da contabilidade, mensurar “[...] é o processo de atribuições de valores monetários significativos a objetos ou eventos associados a uma empresa [...]” (HENDRIKSEN; VAN BREDA, *ibid.*, p. 304). Nesse sentido, Iudícibus (2009b, p. 179), diz que “Quando se fala em mensurar em Contabilidade, logo se pensa em avaliação em moeda. Entretanto, existe uma etapa anterior na qual a medição pode ser feita em outras escalas, como quantidades físicas [...]” Para Riahi-Belkaoui (2004, p. 42¹³) “O primeiro passo em contabilidade é identificar e selecionar esses objetos, atividades ou eventos e seus atributos que são considerados relevantes para os usuários para que se obtenha a real mensuração.”

Contudo, essa orientação, aparentemente esclarecedora, conduz a um problema, quando Wolk *et al.* (2008) diz que os objetos possuem numerosos atributos ou propriedades que lhes são intrínsecos, bem como outros atribuídos, sendo este estreitamente relacionado à contabilidade. Assim, não é para se surpreender quando encontramos na contabilidade as várias possibilidades de mensuração, agrupadas em medidas de entrada e medidas de saída, decorrentes dessa conjugação entre o que os usuários consideram como relevantes para suas tomadas de decisões e as mensurações que podem ser atribuídas aos objetos. Sobre essa questão, Hendriksen e Van Breda (1999) relatam a existência de um debate a respeito de qual seria a forma adequada de se medir ativos, originado desse embate grande variedade de possibilidades de mensuração de ativos. Nesse contexto, Hendriksen e Van Breda (1999, p. 304) diz que “A quantidade de medidas diferentes reflete a variedade de aplicações da contabilidade, pois cada aplicação sugere uma medida distinta.”

Todavia, essa aparente liberdade de mensuração em contabilidade não é absoluta,

¹² *Measurement is an important aspect of accounting theory.*

¹³ *The first step in accounting is to identify and select these objects, activities or events and their attributes that are deemed relevant to users before actual measurement takes place.*

uma vez que sendo a contabilidade uma ciência, ela está submetida a princípios decorrentes de leis próprias e de outras ciências, conforme visto no tópico anterior. Sobre as fundamentações teóricas de que se reveste a contabilidade para assumir a condição de ciência, Hendriksen e Van Breda (1999, p. 32) afirma que “[...] a teoria da contabilidade pode ser definida como um conjunto coerente de princípios hipotéticos, conceituais e pragmáticos que formam um quadro geral de referência para a investigação da natureza da contabilidade.” Entretanto, os autores ressaltam que, embora fosse desejável uma única teoria geral, a contabilidade, como ciência, ainda não logrou êxito nesse aspecto (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

Da mesma forma que se identifica a ausência de uma teoria unificada para a contabilidade, sua conceituação, também, carece de consenso, muito embora se afirme que [...] é “o processo de identificação, mensuração e comunicação de informação econômica para permitir a realização de julgamentos e decisões pelos usuários da informação”.(AAA, ASOBAT, 1966 *apud* HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999, p. 79). Essa definição está alinhada com o objetivo desejável para a contabilidade de fornecer informações úteis e de qualidade para seus usuários. (FASB, SFAC 1, 1978, § 34 *apud* KAM, 1990, p. 47).

Autores como Hendriksen e Van Breda (1999), Kam (1990), Riahi-Belkaoui (2004) e Wolk *et al.* (2008) são uníssonos em afirmarem sobre a importância da teoria da mensuração aplicada à contabilidade que visa suprir a necessidade de informação de seus usuários, também, se reflete na busca de soluções para os problemas de valoração do patrimônio das entidades contábeis. Sobre esse aspecto, Jimeno (2005) assegura que os diversos métodos ou parâmetros de mensuração, tratados na literatura contábil, estão sujeitos à premissa de atender da forma mais adequada possível às necessidades dos usuários da informação contábil.

2.3.1.4 Tipos de mensuração em contabilidade

Segundo, Riahi-Belkaoui (2004), há várias possibilidades de mensuração na contabilidade. Contudo, Kam (1990) apresenta três tipos (quadro 5), classificadas como mensuração fundamental, derivada e por ordem.

Quadro 5 – Tipos de mensuração

Tipos de mensuração	Definições
Mensuração fundamental (<i>Fundamental measurements</i>)	Os números podem ser atribuídos às propriedades dos objetos tomando por referência as leis naturais, sem depender de outras variáveis para se concretizar a medição.
Mensuração derivada (<i>Derived measurements</i>)	A mensuração derivada baseia-se na medição de duas ou mais características do objeto e dependem da existência de uma teoria empírica verificada ligando uma propriedade dada a outras propriedades.
Mensuração por ordem (<i>Fiat measurements</i>)	Baseada em definições arbitrárias, a medição por ordem se constitui na maioria das mensurações realizadas pela contabilidade.

Fonte: Kam (1990, p. 502-505), Riahi-Belkaoui (2004, p. 43-44)

Para cada tipo de mensuração, cabem exemplos de aplicação na contabilidade. Na mensuração fundamental, pode-se mencionar a medição do volume de petróleo estocado em uma refinaria. Na mensuração derivada, um caso aplicável seria a estimativa de produção de gasolina, a partir do volume estocado de petróleo. Já na mensuração por ordem, as possibilidades são diversas, uma vez que esta modalidade de medição é afeita as formas de valorações contábeis (RIAHI-BELKAOUI, 2004). Dentre as possibilidades exemplificativas, podem ser relacionar, as medidas pelo custo histórico, a valor presente, valor de liquidação, valor de mercado, valor justo etc., que são arbitradas dentre as opções disponíveis de valoração de ativos e passivos, com o objetivo de selecionar o critério de mensuração que será utilizado para evidenciar a posição patrimonial e financeira da entidade.

Relacionando esses tipos de medições ao escopo desse trabalho, pode-se afirmar que a opção de realizar a valoração de obras de arte pelo valor justo corresponde à modalidade de mensuração por ordem. Essa perspectiva se confirma mediante o arbitramento, por parte dessa pesquisa, de considerar o valor justo como uma alternativa adequada de medição monetária de ativos caracterizados como obras de arte, que sejam dotados de mercado.

Contudo, a mensuração baseada em arbitramento não deve ser confundida com medições arbitrárias. Esse enfoque é abordado por Kam (1990) e Riahi-Belkaoui (2004) quando dizem ser desejável que os processos de mensuração possuam embasamento teórico e que sejam passíveis de verificação, de modo a se criar regras e eliminar arbitrariedades.

Segundo Kam (1990, p. 498¹⁴) “A regra para se atribuir números cria uma escala.” Considerando que todo processo de mensuração corresponde à atribuição de números aos atributos de objetos a serem medidos e que, segundo Riahi-Belkaoui (2004) toda medição é feita tomando por base algum tipo de escala, pode-se inferir que o conhecimento e a definição do tipo de graduação utilizada na medição do objeto adquire importância crítica para validação dos resultados encontrados.

¹⁴ *The rule to assign numbers creates a scale.*

2.3.1.5 Escalas de mensuração em contabilidade

Pode-se dizer, segundo Kam (1990, p. 502¹⁵), que “Deve haver uma regra que preceda o processo de medição. [...] A formulação da regra dá origem a uma escala.” Sobre as escalas de medição, Laponi (2005a), Riahi-Belkaoui (2004) e Wolk *et al.* (2008) apresentam as classificações denominadas nominal, ordinal, intervalar e a proporcional ou por razão. O quadro 6 procura realizar uma descrição sintética de cada uma dessas escalas.

Quadro 6 – Tipos de escalas

Escala Nominal	Consistem em uma classificação utilizada somente para diferenciar objetos, categorias ou nomes, como, por exemplo, em uma pesquisa que deseje saber sobre o perfil de consumo entre a população masculina e feminina de determinada localidade. Para efeito de apresentação, se pode codificar a variável masculina = 1 e a feminina = 2. Contudo, estes códigos não preservam todas as suas propriedades numéricas, não sendo possível estabelecer quaisquer relações matemáticas entre eles. Segundo Wolk, <i>et al.</i> (2008, p. 7), “O plano de contas é um bom exemplo de classificação nominal em contabilidade”.
Escala Ordinal	Os valores nesse tipo de escala dão nome e determinam uma ordem aos objetos, seguindo algum critério de hierarquia. Assim, poderíamos classificar o grau de escolaridade de um grupo de entrevistados como: sem instrução = 1, ensino fundamental = 2, ensino médio = 3, graduado = 4, mestre = 5 e doutor = 6. Nesse caso, a codificação não perde todas as propriedades numéricas, sendo possível realizar algumas operações como $6 > 5 > 4 > 3 > 2 > 1$, mas é impossível fazer suposições quanto à distância entre as posições e estabelecer relações do tipo $2 + 3 = 5$. Sobre essa limitação, Riahi-Belkaoui, (2004, p. 44) diz que “Um problema com a escala ordinal é que o intervalo, ou diferença, entre os números não são necessariamente equânimes”. O exemplo apresentado para esse tipo de escala na contabilidade e a disposição das contas no Balanço Patrimonial por ordem de liquidação (WOLK <i>et al.</i> , 2008).
Escala de Intervalo	Nessa escala, onde o ordenamento das medições em intervalos iguais permite explicar em quanto difere uma observação de outra, são suprimidas as limitações presentes na escala ordinal. Na escala intervalar, ao se realizar duas medições de um ambiente, com resultados respectivos de 15 e 25 graus Celsius, um observado pode afirmar que houve uma variação de 10 graus e que na segunda medição o ambiente estava mais quente. Entretanto, uma questão que se apresenta neste tipo de medição é que o zero não é absoluto, mas arbitrado, que no caso do Celsius (°C) difere em aproximadamente 32 graus do zero estipulado pela escala Fahrenheit (°F), de modo que não se pode dizer que 50 °F é cinco vezes mais quente que 10 °C, mas ao se usar a fórmula de transformação ($^{\circ}\text{C} = (^{\circ}\text{F} - 32) / 1,8$), conclui-se que 50 °F = 10 °C.
Escala de Razão	As limitações de cálculos, decorrentes do arbitramento do zero, são eliminadas nesse tipo de escala, mas as características intervalares presentes na escala de intervalo são mantidas. Dessa forma, a existência de um ponto de zero absoluto preserva as propriedades numéricas dos símbolos, permitindo que se façam afirmações universalmente comparativas, como uma caixa de 50kg, pesa o dobro de outra com 25kg, ou que A é duas vezes mais alto que B. Sobre esse ponto, Wolk, <i>et al.</i> (2008) dizem por causa da singularidade do ponto zero a escala de razão permite a realização de cálculos na contabilidade, com a utilização de algumas propriedade matemática, que permitem realizar algumas inferência, como por exemplo que tanto \$ 100,000 dividido por \$ 50,000, quanto \$200,000 dividido por \$100,000 indicam o mesmo índice.

Fonte: Adaptado de Laponi (2005a), Riahi-Belkaoui (2004) e Wolk *et al.* (2008).

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999), a escolha da escala que será utilizada para mensuração deve estar condicionada aos objetivos propostos pela organização para divulgação de seus relatórios financeiros. Seguindo essa linha, pode-se inferir que os

¹⁵ *There must be a rule to assign numbers before there can be measurement. [...] The formulation of the rule gives rise to a scale. Measurement can only be made on a scale.*

propósitos da organização devem ser representados pela contabilidade, que tem como objetivo principal “[...] fornecer informação econômica física de produtividade e social relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança.” (IUDÍCIBUS, 2009a, p. 14) Nessa mesma linha, Riahi-Belkaoui (2004) diz que expor os usuários da informação a relatórios oriundos de diversas fontes é a estratégia mais alinhada com os objetivos de melhor informar. Em decorrências das colocações expostas, depreende-se que o processo de seleção de quais escalas de medição e metodologias de mensuração devem ser utilizadas pela contabilidade para mensurar estão subordinadas às estratégias de atender a necessidades de informação dos usuários, mas, também, podem sofrer influências dos objetivos perseguidos pela organização.

Assim, após essas apresentações de estudos iniciais sobre as contribuições científicas para o desenvolvimento da contabilidade e de seus processos de mensuração, os tópicos seguintes abordarão os aspectos pertinentes à teoria da mensuração contábil. Para tanto, esta pesquisa recorrerá às abordagens de autores basilares como Hendriksen e Van Breda (1999), Iudícibus (2009a, 2009b), Kam (1990) e Riahi-Belkaoui (2004) e Wolk *et al.* (2008).

2.3.1.6 Alternativas de mensuração em contabilidade.

Uma questão levantada por Lustosa (2009, p. 89) é que “Está implícita em todos os métodos de avaliação de ativos a premissa geral de que o número final obtido é a melhor aproximação do verdadeiro valor monetário do ativo.” Essa questão pode ser observada em Kam (1990, p. 137¹⁶) que diz “Valor econômico é um conceito muito subjetivo, que se condiciona à preferência ou conveniência das pessoas por um item em oposição a outro. Há muitas variáveis que afetam as preferências das pessoas.” Na tentativa de se encontrar valores para ativos e passivos que melhor represente esses itens, várias alternativas de mensuração foram elaboradas.

Nesse sentido, Hendriksen e Van Breda (*op.cit.*, p. 304) coloca que tem ocorrido um debate sobre quais alternativas devem ser utilizadas para se medir os ativos, separando os debatedores em duas correntes que denomina de “historiadores e futuristas” e enfatiza que esse contexto resultou em uma variedade de medidas que atendem a finalidades diversas.

Nessa divisão entre historiadores e futuristas, encontra-se na literatura propostas para mensuração divididas entre os enfoques que medem os ativos a valores de entrada e a valores de saída, os quais serão abordados a seguir.

¹⁶ *Economic value is a very subjective concept, which pertains to the preference or desirability people have for one item as opposed to other. There are many variable that affect people's preferences.*

a) Valores de entrada

Segundo Hendriksen e Van Brada (*op.cit.*, p. 306) “As medidas de entrada representam o volume de dinheiro, ou valor de alguma outra forma de compensação, pago quanto o ativo ou seus serviços ingressam na empresa por meio de troca ou conversão.” Essa forma de avaliação pressupõe a aceitação do “Postulado da Continuidade”, que assume a condição na qual os ativos ingressados serão mantidos para viabilizar a continuidade da entidade, não sendo, portanto, destinados à venda (IUDÍCIBUS, 2009b, 179). O mesmo autor subdivide essa categoria em custo histórico como base de registro inicial, custo histórico corrigido, custo corrente e custo corrente corrigido (IUDÍCIBUS, *ibid.*).

a₁) Custo histórico como base de registro inicial:

As argumentações que sustenta essa forma de medição na contabilidade estão relacionadas a fatores como ser verificável porque, em uma transação realizada sob a condição de acordo, vendedor e comprador submetidos à lei da oferta e procuram, encontram um valor econômico perfeito.

a₂) Custo histórico corrigido:

Essa modalidade de medição segue os mesmos princípios que estão presentes no custo histórico como base de registro inicial. Entretanto este se reveste de mecanismos de proteção contra a perda de poder aquisitivo da moeda, ao utilizar índice de correção de preços como forma de atualização do registro histórico. Iudícibus (2009b) reconhece que a questão sobre qual indicador representa a verdadeira perda de poder aquisitivo é complexa, dada a diversidade de índices presentes no mercado, razão pela qual recomenda sua utilização criteriosa, mas alertando que seu uso inapropriado dificulta a comparação entre empresas. Esse problema decorre de possíveis diferenças entre a variação do poder aquisitivo da moeda, normalmente representada por algum índice geral, e a variação específica do poder aquisitivo de cada ativo.

a₃) Custo corrente (de reposição):

Essa forma de medição corresponde ao quanto se gastaria, no momento de uma avaliação, para se adquirir um ativo, em um mercado onde vendedor e comprador estão submetidos à lei da oferta e procuram, em condições de gerar benefícios futuros iguais ao do ativo que se encontra em processo de avaliação. Sob essa perspectiva, infere-se que o custo histórico como base de registro inicial e o custo corrente de reposição serão iguais no instante da aquisição.

a₄) Custo corrente (de reposição) corrigido:

Segundo Iudícibus (*op.cit.*), essa modalidade de medição é a mais avançada, dentre

às medidas a valores de entrada, uma vez que, além de conservar as condições propostas para os custos corrente de reposição, ele observa os efeitos inflacionários.

b) Valores de Saída

As modalidades de medição que compõe essa categoria de avaliação não encontram amparo no pressuposto da continuidade, uma vez que a mensuração se dá com base no provável valor de realização em um mercado organizado (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999; IUDÍCIBUS, 2009b). Segundo esses autores, as modalidades de medição, dentro dessa categoria, podem ser classificadas como: valor de realização líquido, valor de liquidação, equivalente corrente de caixa e valores descontados de fluxos de caixa ou capacidade de geração de serviços futuros, conforme abordagens a seguir:

b₁) Valor de realização líquido:

O valor realizável líquido é obtido a partir do provável valor de venda, descontado das despesas pertinentes ao processo de realização dos ativos ou passivos.

b₂) Valor de liquidação:

Nessa abordagem, a avaliação é realizada sob condições de anormalidade, uma vez que as operações podem ocorrer em um cenário de venda forçada. Esse cenário pode ser decorrente de pressão de credores ou, em uma situação extremada, da insolvência da entidade.

b₃) Equivalentes correntes de caixa:

Assim como na abordagem referente ao valor de liquidação, o equivalente corrente de caixa considera que os itens do ativo possuem um valor presente apurado em um mercado. Contudo, este sistema de medição difere do valor de liquidação por desconsiderar a venda forçada e exprimir o montante de caixa ou o poder geral de compra que poderia ser obtido com a alienação de cada ativo em condições organizadas de liquidação. Dentro desses parâmetros, cada ativo é mensurado pelos preços cotados de mercado de bens de natureza semelhante e em condições não idênticas. Este método de avaliação única para todos os ativos foi proposto por Chambers, citado por Hendriksen e Van Breda (*op.cit.*, p. 311), que, inicialmente, recomendava a exclusão de todos os ativos que não tivessem preço no mercado, posteriormente, foi flexibilizado para permitir a utilização de índices de preços e de cálculos de depreciação para representar ativos sem correspondentes específicos no mercado.

b₄) Valores descontados de fluxos de caixa ou capacidade de geração de serviços futuros

O conceito envolvido nessa abordagem corresponde ao que se denomina de “valor do dinheiro no tempo” (JUER, 2003; LAPPONI, 2005b). Conceitualmente, o montante presente é determinado mediante o processo de desconto. Porém, descontar compreende não somente

estimar o custo de oportunidade do dinheiro, mas também a probabilidade de valores a receber no futuro. Sobre esse aspecto, Tinoco (1992): diz que a somatório dos valores futuros de mercado de todos os fluxos de serviços que se obterão, descontados por uma taxa de juros que represente o custo de oportunidade e por fatores probabilísticos, representa o preço de um ativo. Ainda segundo o autor, nesta ótica de avaliação, três variáveis básicas são imprescindíveis e devem ser determinadas para trazer a valor presente o fluxo de benefícios futuros:

- i) a importância recebida e a periodicidade das entradas;
- ii) o fator de desconto representado por uma taxa de juros;
- iii) o período ou períodos compreendidos.

Para Iudícibus (2009b), uma questão interessante envolvendo a mensuração contábil é que o processo de estimação monetária, geralmente, envolve aspectos subjetivos, de modo que existe a premissa que os números obtidos na avaliação de um ativo são a aproximação possível do verdadeiro valor do ativo. A premissa que afirma ser uma aproximação do verdadeiro valor as alternativas de avaliação propostas pela contabilidade, em razão dos aspectos subjetivos envolvidos no processo, remete à aplicação do conceito de *fair value* (valor justo) para a medição do justo valor de ativos e passivos. Essa questão da subjetividade presente nos critérios de avaliação empregados pela contabilidade representa um desafio para a geração de informações que representem a verdadeira imagem econômico-financeira (*true and fair view*) das entidades (COSENZA; LAURENCEU, 2011).

2.3.1.7 Mensuração contábil pelo valor justo (*fair value*).

Segundo Lustosa (2010), a discussão sobre a alternativa de avaliação que utilizem medidas que procuram representar o justo de ativos e passivos na contabilidade intensificou-se após a crise financeira de 2008. As definições de valor justo são apresentadas em diversos documentos, dentre os quais os pronunciamentos do *Financial Accounting Standards Board* (FASB), em seu *Statement of Financial Accounting Standards* N° 157 – *Fair Value Measurements* (SFAS 157), do *International Accounting Standards Board* (IASB), em seu *International Financial Reporting Standards* 13 – *Fair Value Measurement* (IFRS 13). No Brasil, a definição de valor justo resultou da interpretação do pronunciamento do IASB e encontra-se expressa na Resolução CFC 1.282, de 28 de maio de 2010, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC n.º 750/93. Na dimensão da contabilidade aplicada ao setor público, a definição de valor justo e encontrada na parte dois do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP),

publicado pelo Ministério da Fazenda. O quadro 7, a seguir, apresenta cada uma dessas definições.

Quadro 7 – Definições de valor justo

Documentos	Definição de valor justo (<i>fair value</i>)
FASB (SFAS 157, p. 2)	Valor justo é o preço que seria recebido para vender um ativo ou pago para transferir um passivo em uma transação ordenada entre participantes do mercado na data da mensuração ¹⁷
IASB (IFRS 13, Technical Summary)	[...] define valor justo como o preço que seria recebido para vender um ativo ou pago para transferir um passivo em uma transação normal entre participantes do mercado na data da mensuração (ou seja, um preço de saída) ¹⁸ .
CFC (Resolução CFC nº 1.282/10, item d)	Define como o valor pelo qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras, dispostas a isso, em uma transação sem favorecimento.
BRASIL (MCASP, Parte II, pag., 37)	Valor pelo qual um ativo pode ser intercambiado ou um passivo pode ser liquidado entre partes interessadas que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado.

Fonte: FASB (2007), IASB (2012), CFC (2010), BRASIL (2012c).

Uma questão que se configura na definição de valor justo, presente na IFRS 13, do IASB, é que o pronunciamento deixa claro que a valoração se dá a preço de saída, aderindo ao posicionamento estabelecido no SFAS 157, que diz ser “[...] o objetivo de uma mensuração pelo valor justo é determinar o preço que seria recebido para vender o ativo ou pago para transferir um passivo na data da medição (um preço de saída).” (FASB, 2007, p. 3, grifo do autor¹⁹). A definição anterior, estabelecida pelo IASB em seu *International Accounting Standards 32 – Financial instruments: Presentation* (IAS 32) difere do pronunciamento atual, ao expressar que “Valor justo é o quantia pela qual um ativo poderia ser negociado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras do negócio e com interesse em realizá-lo, em uma transação em que não há favorecidos.” (IASB, p. 7²⁰).

Definido valor justo, a IFRS 13 exige que para a utilização dessa metodologia de mensuração a entidade deve observar as seguintes condições (IASB, 2012): (a) particularizar o ativo ou passivo que está sendo medido; (b) para os ativos não financeiros, determinar qual seu uso e se está combinado com outros ativos ou não; (c) estabelecer o mercado em que uma

¹⁷ *Fair value is the price that would be received to sell an asset or paid to transfer a liability in an orderly transaction between market participants at the measurement date.*

¹⁸ [...] defines fair value as the price that would be received to sell an asset or paid to transfer a liability in an orderly transaction between market participants at the measurement date (ie an exit price).

¹⁹ [...] the objective of a fair value measurement is to determine the price that would be received to sell the asset or paid to transfer the liability at the measurement date (an exit price).

²⁰ *Fair value is the amount for which an asset could be exchanged or a liability settled, between the parties involved and informed, conducting a transaction at arm's length.*

transação ordenada teria lugar para o ativo ou passivo, e (d) qual técnica, ou técnicas, de avaliação é apropriada para o ativo a ser valorado.

Outra condição estabelecida a ser utilizada no processo de mensuração pelo justo valor é a hierarquia formulada para aumentar a consistência e a comparabilidade da medida. Essa hierarquia classifica três níveis de técnicas de valoração. Essa hierarquização de técnicas de mensuração a valor justo são encontradas na IFRS 13 e no SFAS 157, identificando, desse modo, uma convergência entre o IASB e FASB, com relação à abordagem que deve ser dada ao tema.

Contudo, com o intento de fundamentar a explanação sobre os níveis hierárquicos, serão apresentadas, resumidamente, as abordagens utilizadas para mensurar pelo valor justo. Essas abordagens consistem em avaliar por preços de mercado, por fluxos futuros de caixa e pelo custo. O quadro 8, expõe as características de cada abordagem.

Quadro 8 – Abordagens utilizadas para mensuração a valor justo

Abordagem do mercado	A abordagem do mercado usa preços e outras informações relevantes geradas por transações de mercado envolvendo ativos idênticos ou comparáveis ou passivos (incluindo um negócio) ²¹ .
Abordagem da renda	A abordagem de renda usa técnicas de avaliação para converter os valores futuros (por exemplo, fluxos de caixa ou lucros) para um único valor presente (descontado). A medição é baseada no valor indicado por expectativas de mercado atuais sobre os valores futuros. ²²
Abordagem do custo	A abordagem de custo é baseada na quantidade que atualmente seria necessário para substituir a capacidade de serviço de um ativo (muitas vezes referido como o custo atual de substituição). Da perspectiva de um participante do mercado (vendedor), o preço que seria recebido pelo ativo é determinado com base no custo assumido por outro participante do mercado (comprador) para adquirir ou construir um bem substituto de utilidade comparável, considerando a defasagem tecnológica. ²³

Fonte: FASB (2007, item 18)

Decorrentes de cada uma dessas abordagens são definidos pelo FASB, em seu SFAS 157, os três níveis hierárquicos que se destinam a dar consistência e comparabilidade às técnicas utilizadas na valoração pelo justo valor. Os níveis foram classificados pelo critério de prioridades que devem ser considerados para alimentar os dados que darão suporte as técnicas de mensuração. Assim, o primeiro nível deve ser preferível ao segundo, que se sobrepõe ao

²¹ *The market approach uses prices and other relevant information generated by market transactions involving identical or comparable assets or liabilities (including a business).*

²² *The income approach uses valuation techniques to convert future amounts (for example, cash flows or earnings) to a single present amount (discounted). The measurement is based on the value indicated by current market expectations about those future amounts.*

²³ *The cost approach is based on the amount that currently would be required to replace the service capacity of an asset (often referred to as current replacement cost). From the perspective of a market participant (seller), the price that would be received for the asset is determined based on the cost to a market participant (buyer) to acquire or construct a substitute asset of comparable utility, adjusted for obsolescence.*

terceiro. Essa abordagem é observada de forma clara, quando se recorre ao texto da norma, quando diz que “A hierarquia do valor justo dá a maior prioridade para preços cotados (não ajustados) em mercados em atividade no qual são negociados ativos e passivos idênticos (nível 1) e com o menor prioridade aos dados não observáveis (Nível 3).” (FASB, 2007, p. 21²⁴). O quadro 9 apresenta essa hierarquização.

Quadro 9 – Níveis hierárquicos estabelecidos para mensuração a valor justo

Nível 1	Nesse nível, os preços são cotados, sem necessidade de ajustes, uma vez que os valores observados originam de mercados em que as negociações de ativos ou passivos ocorrem com frequência e em volume suficientes para que as informações de preço se configurem em base contínua. Um preço cotado em um mercado onde as negociações ocorrem com frequência e em volume fornece a evidência mais confiável do valor justo e deve ser usado para mensurar o justo valor, sempre que disponível e a entidade que utiliza tem a capacidade de acessar na data da mensuração.
Nível 2	Corresponde as outras entradas não contempladas ou que não atendam aos critérios estabelecidos para o nível 1. As seguintes situações são passíveis de serem classificadas ao nível 2: preços de ativos ou passivos similares em mercados nos quais há poucas transações para o ativo ou passivo, os preços não são atuais, ou as cotações de preços variem substancialmente, seja ao longo do tempo ou entre os formadores de mercado, ou ainda que a informação seja pouco divulgada para os grupos de interesse.
Nível 3	Esse nível deve ser usado nas condições de inexistência de mercado ativo, não havendo dados observáveis que possibilitem a mensuração de ativos e passivos. Nesse cenário, a norma recomenda que a mensuração a valor justo se dê mediante pressupostos próprios da entidade sobre as premissas que os participantes do mercado utilizariam para precificar o ativo ou passivo, ou seja, mediante uso de técnicas de avaliação. Mesmo nesse nível, a lógica de preço de saída prevalece, de modo que a entidade que mensura deve estabelecer suas próprias premissas sobre como os participantes de um hipotético mercado avaliariam o ativo ou passivo, considerando o modelo elaborado.

Fonte: FASB (2007).

Sobre o nível 2, Iudíbibus (2009b, p. 183), salienta que “[...] como os ativos e passivos são apenas semelhantes, a entidade pode efetuar alguns ajustes nos preços de cotação, desde que sejam objetivos.” Essa observação vai ao encontro da proposta desse estudo que, ao coletar preços de obras de arte em leilões, classificou essas entradas ao nível 2, de modo que foram realizados ajustes nos preços coletados. A classificação da coleta ao nível 2 se deu porque o mercado de arte não atende plenamente aos critérios necessários propostos pelo nível 1, uma vez que as negociações nos leilões de obras de arte não ocorrem com frequência e em volume que viesse a fornecer uma base contínua confiável que pudesse se usada sem ajuste.

2.3.2 Mensuração contábil em seus aspectos operacionais

2.3.2.1 Mensuração contábil segundo o IASB

Para as Ciências Contábeis, conforme abordam Hendriksen e Van Breda (1999, p

²⁴ *The fair value hierarchy gives the highest priority to quoted prices (unadjusted) in active markets for identical assets or liabilities (Level 1) and the lowest priority to unobservable inputs (Level 3).*

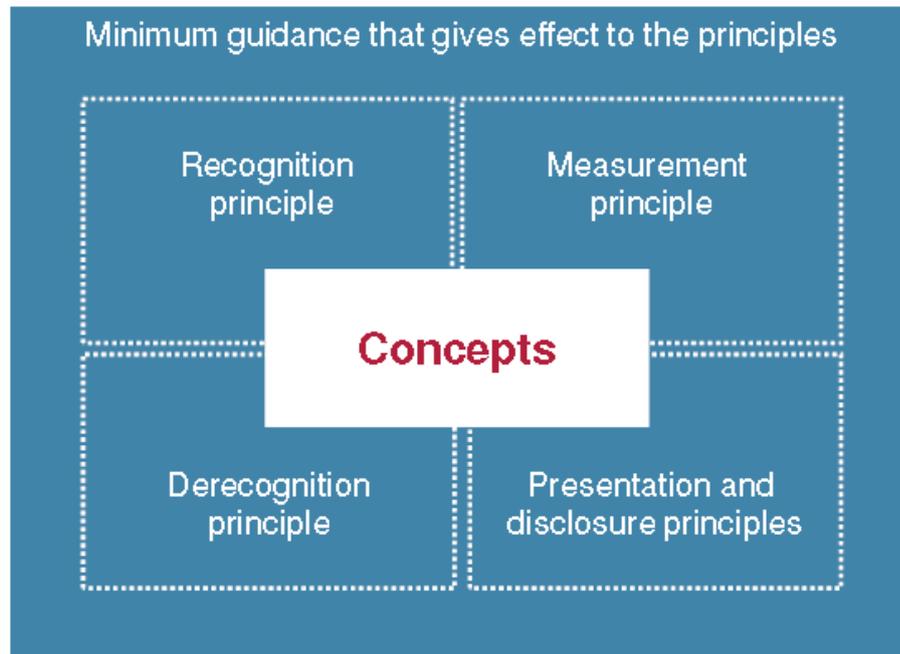
68), o século XX caracteriza-se entre outros aspectos, pela intensa regulamentação e por uma pressão crescente no sentido de deixar o sistema contábil uniforme. Segundo Niyama e Silva (2011) as diferenças históricas, políticas, culturais, jurídicas e econômicas de cada país resultaram em práticas contábeis distintas, que não permitiram o desenvolvimento de uma contabilidade uniforme. Contudo, o avanço nas comunicações e dos meios de transportes, conjugado com o crescimento do comércio internacional induziram uma postura consensual, entre os agentes econômicos, favorável à harmonização de padrões contábeis, que permitisse reduzir as diferenças entre países e promovesse a comparabilidade entre os relatórios financeiros (NIYAMA, 2010).

Essa demanda por informações contábeis que possam ser comparáveis, independentemente de sua origem, ocasionou o aparecimento de propostas que tinham por finalidade contribuir para a harmonização dos padrões de contabilidade. (NIYAMA, 2011). Nesse contexto, o *International Accounting Standards Board* (IASB), que foi criado em 2001 sobre a estrutura do *International Accounting Standards Committee* (IASC), passou desenvolver um conjunto de normas contábeis internacionais a serem adotadas pelos países membros e incentivar sua adoção com a finalidade de promover a convergência entre os padrões locais e os dispositivos internacionais. (NIYAMA, 2010). De forma similar, Dantas et.al. (2010, p. 4) diz que:

O avanço do processo de convergência dos padrões contábeis, com a adoção das *International Financial Reporting Standards* (IFRS), editadas pelo IASB, ganhou relevância especial no início dos anos 2000, com a exigência de sua adoção no âmbito dos países da comunidade econômica europeia. (DANTAS *et al.*, 2010, p. 4)

Responsável pela publicação e divulgação das *International Financial Reporting Standard* (IFRS), o IASB possui sua Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro (*The Conceptual Framework for Financial Reporting*), que apresenta as premissas norteadoras dos pronunciamentos produzidos pelo órgão. Essa estrutura conceitual do IASB é apresentada pela *International Association for Accounting Education and Research* (IAEER) e forma de uma figura dividida em quadrantes, onde estão contemplados os aspectos relacionados ao reconhecimento, a mensuração, ao desconhecimento e à apresentação e evidenciação. A figura 1 apresenta o modelo do IAEER, onde são apresentados os quatro princípios que resumem os conceitos abordados pela estrutura conceitual do IASB.

Figura 1 – Quadrante de análise da estrutura conceitual do IASB.



Fonte: IFRS Foundation (2010)

Esse estudo abordará os aspectos relacionados ao reconhecimento e a mensuração de ativos aportados na estrutura conceitual denominado Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro (The Conceptual Framework for Financial Reporting) do *International Accounting Standards Board* (IASB). Segundo a *The Conceptual Framework for Financial Reporting* do IASB, os processos de reconhecimento e mensuração dos elementos das demonstrações financeiras são elaborados com a finalidade de prover os usuários com informações contábeis de qualidade, ao reduzir as diferenças entre países e, conseqüentemente, o número de alternativas para tratamento contábil permitido (IASB, 2010). Segundo esse mesmo documento, o controle de um recurso, como resultado de eventos passados, com potencial para geração de benefícios futuros, são condições necessárias à definição de ativo. (IASB, 2010) Segundo Niyama e Silva (2011), essa definição está apoiada sobre três premissas condicionantes para definição de ativo, conforme quadro 10.

Quadro 10 – Premissas para classificação de ativos

Premissas	Descrição
Controle	Restringe o direito de uso do recurso, garantindo dessa forma que os benefícios decorrentes da utilização econômica do ativo fluam para a entidade que detém o controle.
Resultado de eventos pretéritos	A observação dessa premissa evita que os recursos econômicos e seus benefícios sejam considerados sem que o ativo tenha passado para o controle da entidade.
Expectativa de benefícios econômicos futuros	Refere-se ao potencial de contribuição direta, ou indireta, para o fluxo de caixa, ou equivalente de caixa da entidade. Esse fluxo de recurso é estimado, uma vez que se trata de expectativa futura.

Fonte: Niyama e Silva (2011, p. 115-119).

Assim, as premissas exigidas para a definição de ativo, que estão aportadas na estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatórios contábeis, adotada pelo IASB, podem ser resumidas em existência prévia de um evento que permite a entidade exercer o controle sobre o acesso ao recurso econômico, de modo que este gere expectativa de benefício futuro (IUDÍCIBUS, 2009b). Segundo Niyama e Silva (2011) a presença dessas três características é condição necessária para que o item seja reconhecido como ativo, conforme se observa na figura 2, seguinte.

Figura 2 – Características essenciais para conceituação de ativo



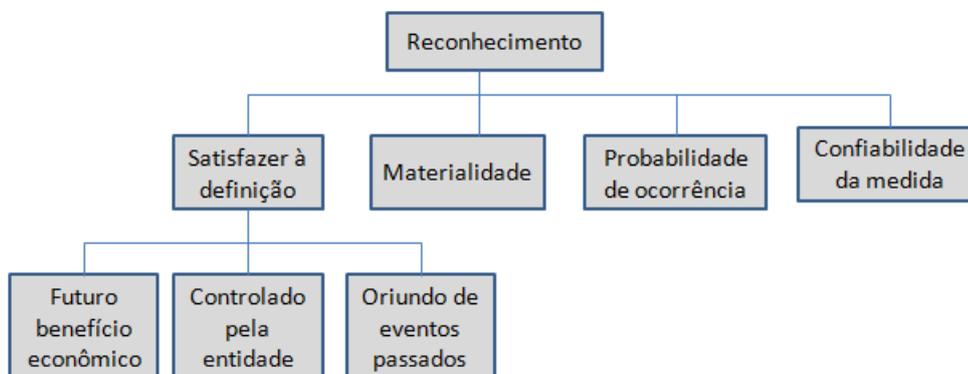
Fonte: Niyama e Silva (2011, p. 115)

Essas características são algumas das condições necessárias para o reconhecimento na Contabilidade, porque dizem “[...] respeito à incorporação nas demonstrações contábeis de um item desde que o mesmo se enquadre na definição. O reconhecimento de um item do ativo refere-se, então, ao processo de incorporar no balanço patrimonial um recurso econômico.” (NIYAMA; SILVA, 2011, p. 124). Essa mesma abordagem é feita pelo IASB, que afirma ser o reconhecimento um processo que incorpora nos demonstrativos financeiros um item que atenda a definição de um elemento e satisfaça os critérios de reconhecimento estabelecidos na norma (IASB, 2010, item 4.37). Os critérios estabelecidos pela norma dizem que o elemento será reconhecido se for provável que qualquer benefício econômico futuro associado com o item fluirá para a entidade e se o item tiver um custo ou valor que possa ser mensurado com confiabilidade, respeitando os aspectos relacionados à materialidade do evento e a probabilidade de este ocorrer (IASB, 2010, item 4.38-45).

Segundo Niyama e Silva (2011, p. 124), “O reconhecimento deve acontecer necessariamente numa demonstração contábil [...] A divulgação de um fato econômico numa nota explicativa não é considerada um reconhecimento.” A figura 3 apresenta todos os

aspectos que devem ser observados no reconhecimento de um ativo.

Figura 3 – Condições para o reconhecimento do ativo



Fonte: Niyama e Silva (2011, p. 125)

Superada essa etapa de identificação de elemento do ativo e de seu processo de reconhecimento, o IASB apresenta algumas bases que podem ser utilizadas para valoração de ativos. Segundo a definição apresentada na estrutura conceitual básica (IASB, 2010), “A mensuração é o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos das demonstrações financeiras devam ser reconhecidos e evidenciados nas demonstrações financeiras. Isto envolve a seleção da base de valoração.”. Segundo Iudícibus (2009b), o processo de valoração resulta em um número que transmite a ideia do valor monetário de um ativo - cuja grandeza depende diretamente da base utilizada para o cálculo.

As diferentes bases de mensuração consideradas pelo IASB incluem as seguintes variações: custo histórico, custo corrente, valor de realização e valor presente (IASB, *op.cit.*, item 4.55). O quadro 11 sintetiza os conceitos apresentados no normativo.

Quadro 11 – Bases de mensuração de ativos propostas pelo IASB

Base de mensuração	Aplicação
Custo histórico	Os ativos são registrados pelos montantes pagos em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo dos recursos entregues para adquiri-los na data da aquisição
Custo corrente	Os ativos são mantidos pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa que teriam de ser pagos se esses mesmos ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data do balanço.
Valor realizável (valor de realização ou de liquidação)	Os ativos são mantidos pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa que poderiam ser obtidos pela sua venda em forma ordenada.
Valor presente	Os ativos são mantidos pelo valor presente, descontado, dos fluxos futuros de entradas líquidas de caixa que se espera seja gerado pelo item no curso normal das operações.

Fonte: *The Conceptual Framework for Financial Reporting* (IASB, 2010)

Uma abordagem pertinente é a de que “Está implícita em todos os métodos de avaliação de ativos a premissa geral de que o número final obtido representa a melhor aproximação do verdadeiro valor monetário do ativo” (LUSTOSA, 2009, p. 88). Esse valor monetário atribuído é, em geral, subjetivo, uma vez que ele expressa uma estimativa de potencial de serviços, que fica na dependência de fatores probabilísticos sobre os benefícios futuros prováveis esperados pelo controlador do ativo (LUSTOSA, 2009).

2.3.2.2 Mensuração contábil segundo o IPSASB

A convergência dos padrões contábeis, inicialmente direcionado para a contabilidade das instituições privadas, foi ampliada para âmbito das instituições públicas mediante aplicação, no setor contábil público brasileiro, dos pronunciamentos emitidos pelo *International Public Sector Accounting Standards Boards* (IPSASB), que foram reproduzidos pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). O IPSASB representa um organismo independente que, desde 1997, produz orientações para uso por entidades do setor público em todo o mundo. Com o apoio da Federação Internacional dos Contadores (IFAC – *International Federation of Accountants*), o IPSASB produz as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, denominada *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). A IFAC é uma organização internacional empenhada em proteger o interesse público e apoiar o desenvolvimento de todos os setores da profissão contábil em todo o mundo.

As Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, produzidas pelo IPSASB, são baseadas nas *International Financial Reporting Standards* (IFRS) do *International Accounting Standards Board* (IASB). A *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) desenvolve normas internacionais de qualidade contendo orientações para a preparação de demonstrações financeiras voltadas para entidades do setor público²⁵. Essas orientações visam promover a aderência entre a padronização contábil aplicada ao setor público e as orientações contidas nas IFRS, com o objetivo de torná-las convergentes²⁶.

O IPSASB incentiva entidades do setor público a adotar o regime de competência, que irá melhorar a gestão financeira e aumentar a transparência, resultando em uma visão mais

²⁵ <http://www.ifac.org/public-sector>

²⁶ <http://www.ifac.org/public-sector/about-ipsasb>

abrangente e precisa da posição financeira dos governos²⁷. Nesse sentido, desde 1997, o IPSASB desenvolveu e publicou um conjunto de 31 normas (quadro 12), que orientam as entidades do setor público a aderem o regime de competência²⁸.

Quadro 12 – Relação das IPSAS publicadas

Código	Título original
IPSAS 1	Presentation of Financial Statements
IPSAS 2	Cash Flow Statements
IPSAS 3	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors
IPSAS 4	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
IPSAS 5	Borrowing Costs
IPSAS 6	Consolidated and Separate Financial Statements
IPSAS 7	Investments in Associates
IPSAS 8	Interests in Joint Ventures
IPSAS 9	Revenue from Exchange Transactions
IPSAS 10	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
IPSAS 11	Construction Contracts
IPSAS 12	Inventories
IPSAS 13	Leases
IPSAS 14	Events after the Reporting Date
IPSAS 15	Financial Instruments: Disclosure and Presentation
IPSAS 16	Investment Property
IPSAS 17	Property, Plant, and Equipment
IPSAS 18	Segment Reporting
IPSAS 19	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
IPSAS 20	Related Party Disclosures
IPSAS 21	Impairment of Non-Cash-Generating Assets
IPSAS 22	Disclosure of Financial Information about the General Government Sector
IPSAS 23	Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)
IPSAS 26	Impairment of Cash-Generating Assets
IPSAS 27	Agriculture
IPSAS 28	Financial Instruments: Presentation
IPSAS 29	Financial Instruments: Recognition and Measurement
IPSAS 30	Financial Instruments: Disclosures
IPSAS 31	Intangible Assets
IPSAS 32	Service Concession Arrangements: Grantor

Fonte: IPSASB (2012)²⁹

Para efeito desse estudo, o pronunciamento IPSAS 17 – *Property, Plant, and Equipment* aborda os aspectos relacionados ao reconhecimento e a mensuração de ativos, classificados dentro da categoria de imobilizados. Nessa normativa, que faz referência as IAS 16 – *Property, Plant and Equipment*, são aportadas as orientações quanto ao tratamento que deve ser dispensado a esse tipo de ativos.

A IPSAS 17 declara que esta tem por objetivo prescrever o tratamento contábil de

²⁷ *ibidem*

²⁸ *Ibid.*

²⁹ http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IPSASB_HandBook_Volume_1_Full.pdf;
http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IPSASB_HandBook_Volume_2_Full.pdf

itens do imobilizado, para que os usuários das demonstrações tenham informações sobre os ativos fixos das entidades públicas. Os tópicos abordados pelo documento, em relação à contabilização do ativo imobilizado são o seu reconhecimento, a determinação dos seus valores contábeis e os encargos de depreciação e perdas por imparidade a serem reconhecidos (IPSAB, 2012).

Entretanto, o pronunciamento diz que se uma entidade não reconhece os bens de natureza cultural, deve aplicar os requisitos de divulgação desta, mas não obriga que sejam aplicados os requisitos de mensuração aportados no documento (IPSASB, 2012, p. 488). A norma descreve que esses bens em relação à sua importância cultural, ambiental ou histórica, dando como exemplo edifícios e monumentos históricos, sítios arqueológicos, áreas de conservação e reservas naturais, e obras de arte, apontando certas características, que são observadas em relação aos bens de natureza cultural, quais sejam: (IPSASB, 2012).

- a) O seu valor em termos culturais, ambientais, educacionais, históricos provavelmente não possa ser totalmente refletido em um valor financeiro baseado puramente em um preço de mercado;
- b) Pode haver restrições jurídicas ou normativas impondo proibições à alienação desses ativos;
- c) Eles são muitas vezes insubstituíveis e seu valor pode aumentar ao longo do tempo, mesmo que a sua condição física se deteriora, e
- d) Pode ser difícil estimar a sua vida útil, o que em alguns casos pode ser de centenas de anos;
- e) Esses ativos são raramente detidos por sua capacidade de gerar fluxos de caixa, e pode haver obstáculos legais ou sociais para usá-los para esses fins.

Ao apresentar as classificações aportadas na norma, esta diz que os bens, as instalações e os equipamentos são itens tangíveis detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos e se espera que sejam usados durante mais de um período (IPSASB, 2012, p. 489). Já o reconhecimento ocorrerá se for provável que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviço associado ao item fluirão para a entidade e o custo ou valor justo do item possa ser mensurado de forma confiável (IPSASB, 2012, p. 490).

Conforme já mencionado no item 2.2, esse estudo considera que os ativos de natureza cultural incorporados aos acervos dos museus públicos possuem as condições necessárias ao seu reconhecimento. Nessa perspectiva, as particularidades relacionadas aos bens de natureza cultural são fatores que dificultam, mas não impossibilitam sua mensuração.

Esse posicionamento favorável à mensuração decorre do fato dos fatores que dificultam a atribuição de uma medida monetária aos bens culturais dotados de mercado resultam de restrições legais e operacionais, mas não conceituais. Sob o enfoque conceitual, como já dito, esses bens culturais quando musealizados assumem a condição de ativos controlados por uma entidade como resultado de eventos passados, com potencial para geração de serviços. Esse potencial para geração de serviços se materializa em aluguel de espaço e cessão onerosa de imagens, convênios com instituições particulares ou outras instituições de natureza pública ou mista e mediante receita direta de visitação. Essa argumentação apoia-se na Resolução CFC 1129/08, de 21 de novembro de 2008, que apresenta o patrimônio público estruturado em ativos, passivos e patrimônio líquido, sendo o primeiro definido como “[...] recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços” (CFC, 2008c, item 4).

Entretanto, o pronunciamento do IPSASB, (2012, p. 488) não exige que a entidade reconheça os bens de natureza cultural, mas se houver a opção por reconhecê-los, deverá aplicar os requisitos de divulgação do documento e pode, mas não é requerido, utilizar os recursos de mensuração disposto na norma. Essa abordagem levanta uma questão, porque Niyama e Silva (2011, p. 124), abordam que “O reconhecimento deve acontecer necessariamente numa demonstração contábil e, para caso do ativo, no balanço patrimonial.” Nesta situação, o reconhecimento deve estar acompanhado de sua mensuração ou avaliação.

2.3.2.3 Mensuração contábil segundo o CFC

A Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade (ECBC) apresenta os postulados da entidade e da continuidade como o pilar sobre o qual está apoiada toda a construção conceitual da Contabilidade. Segundo Iudícibus (2009a, p. 36) “De forma combinada poderíamos afirmar: a Contabilidade é mantida para entidades, como pessoas distintas dos sócios que as integram e que, se supõem, continuarão operando por um período indefinido de tempo.”

Estabelecido, pelo Pressuposto da Continuidade da Entidade, que o objeto da Contabilidade, representado pelo seu patrimônio, irá operar indefinidamente, até que surjam fortes evidências em contrário, a sequência natural lógica e a adoção, para avaliação de um ativo, do Princípio do Custo como Base de Valor, que é a representação monetária do esforço que a organização empreende para incorporar um ativo, em condições de gerar benefícios, ao seu patrimônio, seja pelo processo de fabricação ou de aquisição.

Já a Resolução CFC 750/93, com a nova redação dada pela Resolução CFC 1.282/10 apresenta diferenças em relação aos Postulados e Princípios enunciados pela Deliberação da CVM 29/86, ao subordinar a mensuração do patrimônio ao Princípio da Continuidade, além de nova redação à Seção IV, que apresenta formas alternativas de registros e mensurações dos componentes patrimoniais, mas mantém a recomendação do registro inicial ser realizados a valores originais.

Contudo, segundo o Pronunciamento Conceitual Básico produzido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), mensuração representa “o processo que consiste em determinar os valores pelos quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados no balanço patrimonial e na demonstração do resultado do exercício.” (CFC, 2011, item 4.54). Percebe-se, assim, que, em contabilidade, a mensuração pode ser considerada como uma aproximação, uma vez que a representação numérica das propriedades dos eventos e objetos resulta de atribuição de regras e de tipos de medição que dependem do julgamento do mensurador, enquanto ser social.

Sobre essa abordagem, Jimeno (2005, p. 215³⁰) esclarece que “Geralmente o processo de avaliação está envolto em subjetividade, mas que não deve ser confundido com arbitrariedade [...]”. Entretanto, Jimeno (*ibid.*) argumenta que, muito embora fatores subjetivos estejam presentes na formação individual dos preços aceitos por ofertantes e demandantes, os valores médios, obtidos a partir dos resultados de um conjunto de negociações dos bens transacionados em determinado mercado, configura-se como uma medida objetiva (JIMENO, 2005). Para esses bens transacionados no mercado é impossível de expurgar, completamente, os fatores subjetivos que contribuíram para a formação do preço. Com base nisto, Jimeno (*ibid.*, p. 216³¹) apresenta alguns modelos que “Buscam estimar o valor de mercado de um bem mediante a comparação com outros cujas operações são conhecidas, com base na relação entre o valor do objeto e uma variável ou característica conhecida.” A comparação leva em consideração a dimensão espacial e temporal do processo de negociação.

Na estrutura conceitual emitida pelo CPC coloca que “Um número variado de bases de mensuração é empregado em diferentes graus e em variadas combinações nas demonstrações contábeis”. (CFC, 2011, item 4.55). Em relação às bases de mensuração para

³⁰ *En general, el proceso de tasación está envuelto de una subjetividad que no se ha de confundir con arbitrariedad [...]*

³¹ *Buscan la estimación del valor de mercado de un bien mediante la comparación con otros bienes del mismo tipo cuyas transacciones se conocen, basándose en la relación existente entre el valor del bien y una variable o característica conocida.*

os ativos, o Conselho Federal de Contabilidade adota o Pronunciamento Conceitual Básico produzido pelo CPC, que segue as recomendações propostas pelo IASB em seu *The Conceptual Framework for Financial Reporting* (IASB, 2010). Em tais pronunciamentos, as bases de mensuração são o custo histórico, o custo corrente, o valor realizável ou de liquidação e o valor presente, conforme tratado no quadro 11.

A base de mensuração contábil denominado de custo corrente preconiza que “Os ativos são mantidos pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa que teriam de ser pagos se esses mesmos ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data do balanço”. (CFC, 2011, item 4.55) é aderente ao método comparativo direto. A apuração dos valores que teriam de ser pagos se esses mesmos ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data do balanço seria observado no mercado de leilões das obras de Cícero de Dias.

Especificamente em relação às definições, reconhecimento e mensuração de ativo imobilizado, o Pronunciamento Técnico CPC 27 (CFC, 2009b) segue as recomendações aportadas na IAS 16 – *Property, Plant and Equipment*. Assim como a norma original, o pronunciamento nacional não aborda questões relacionadas ao reconhecimento e à mensuração de bens de natureza cultural.

Contudo, quando o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aborda os aspectos voltados para a contabilidade governamental, a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público, aprovada pela Resolução CFC nº 1137/08, de 21 de novembro de 2008, diz que “Esta Norma estabelece critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público.” (CFC, 2008k). O mesmo documento classifica avaliação e a mensuração como “[...] a atribuição de valor monetário a itens do ativo e do passivo decorrentes de julgamento fundamentado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e dos fatos administrativos.” Já a mensuração, é considerada como “[...] a constatação de valor monetário para itens do ativo e do passivo decorrente da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas.” (CFC, *ibid.*). O quadro 13 relaciona os critérios utilizados para mensuração do ativo imobilizado nas instituições públicas.

Quadro 13 – Critérios utilizados para a avaliação e mensuração de ativo imobilizado

1) O ativo imobilizado, incluindo os gastos adicionais ou complementares, é mensurado ou avaliado com base no valor de aquisição, produção ou construção.
2) Quando os elementos do ativo imobilizado tiverem vida útil econômica limitada, ficam sujeitos a depreciação, amortização ou exaustão sistemática durante esse período, sem prejuízo das exceções expressamente consignadas.
3) Quando se tratar de ativos do imobilizado obtidos a título gratuito deve ser considerado o valor resultante da avaliação obtida com base em procedimento técnico ou valor patrimonial definido nos termos da doação.
4) O critério de avaliação dos ativos do imobilizado obtidos a título gratuito e a eventual impossibilidade de sua mensuração devem ser evidenciados em notas explicativas.
5) Os gastos posteriores à aquisição ou ao registro de elemento do ativo imobilizado devem ser incorporados ao valor desse ativo quando houver possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços. Qualquer outro gasto que não gere benefícios futuros deve ser reconhecido como despesa do período em que seja incorrido.
6) No caso de transferências de ativos, o valor a atribuir deve ser o valor contábil líquido constante nos registros da entidade de origem. Em caso de divergência deste critério com o fixado no instrumento de autorização da transferência, o mesmo deve ser evidenciado em notas explicativas.
7) Os bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, ou aqueles eventualmente recebidos em doação, devem ser incluídos no ativo não circulante da entidade responsável pela sua administração ou controle, estejam, ou não, afetos a sua atividade operacional.
8) A mensuração dos bens de uso comum será efetuada, sempre que possível, ao valor de aquisição ou ao valor de produção e construção.

Fonte: CFC (2008k, itens 24-31)

Já a Resolução CFC 1128/08, de 21 de novembro de 2008, que aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação, com as alterações inseridas pela Resolução CFC 1268/09, de 10 de dezembro de 2009, diz que o Patrimônio Público é:

[...] o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações. (CFC, 2008b, item 2).

O normativo declara, ainda, que o objeto da contabilidade aplicado ao setor público é o patrimônio das entidades do setor público e, dentre outras definições, que diz serem recursos controlados os “[...] ativos em que a entidade mesmo sem ter o direito de propriedade detém o controle, os riscos e os benefícios deles decorrentes.” (CFC, 2008b, item 2, 4). Já a Resolução CFC 1129/08, de 21 de novembro de 2008, que aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis, diz que o patrimônio público é estruturado em ativos, passivos e patrimônio líquido.

2.3.2.4 Mensuração contábil aplicada ao setor público brasileiro.

A definição de Contabilidade dada por Szuster *et al.*, (2007, p. 15, grifo do autor) sustenta que: “A Contabilidade é a ciência social que tem por objetivo medir, para poder INFORMAR, os aspectos quantitativos e qualitativos do patrimônio de quaisquer entidades”.

Na perspectiva do setor público, o sistema patrimonial [...] “registra analiticamente todos os bens de caráter permanente com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis por sua guarda e administração.” (SLOMSKI, 2010, p. 38).

A Portaria MF nº 184 de 25 de agosto de 2008 e o Decreto nº 6976 de 7 de outubro de 2009, no âmbito governamental, estabeleceram um marco jurídico ao determinarem que a contabilidade aplicada ao setor público deve convergir para os padrões internacionais de contabilidade, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente e que cabe a Secretaria do Tesouro Nacional promover esse processo. A contabilidade aplicada ao setor público, segundo Andrade (2010, p. 5) corresponde a uma área de especialização destinada ao registro, controle e estudo dos eventos “[...] administrativos e econômicos operados no patrimônio de uma entidade pública [...]”

Uma questão fundamental, envolvendo o processo de convergência, é que a contabilidade pública, antes centrada no controle orçamentário, terá que ampliar sua atuação para o controle patrimonial das entidades governamentais. Essa abordagem patrimonial envolve aspectos relacionados ao reconhecimento e a mensuração de itens do patrimônio com vista à sua evidenciação. Nessa abordagem, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) diz que o enfoque patrimonial “Compreende o registro e a evidenciação da composição patrimonial do ente público [...] Nesse aspecto, devem ser atendidos os princípios e normas contábeis voltados para o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos e passivos [...]” (BRASIL, 2012b, item 2.2).

O processo de convergência na esfera pública que resultou na “[...] implantação das inovações na contabilidade aplicada do setor público foi objeto de amplos debates no Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis.” (BRASIL, 2012b, item 3). Dentre essas inovações, encontra-se a recomendação de se reconhecer, mensurar e evidenciar os bens móveis, imóveis e intangíveis das entidades governamentais. A primeira recomendação foi a adoção de um plano, constituído em três etapas, que podem ser resumidos da seguinte forma: (BRASIL, 2012b, item 3)

1. Instituir por meio de normativa um grupo que irá desenvolver os trabalhos técnicos referentes aos aspectos patrimoniais e de Plano de Contas.
2. Convocar o Grupo Técnico dos Aspectos Patrimoniais. O grupo nomeado na normativa do 1º passo deverá convocar, preferencialmente, além do setor contábil, servidores dos setores de almoxarifado, patrimônio, tecnologia da informação, pessoal, tributário e outros que julgar conveniente, para participar

das discussões do Grupo Técnico dos Aspectos Patrimoniais.

3. Elaborar cronograma de implantação e operacionalização dos aspectos Patrimoniais e do Plano de Contas. Esse cronograma pode ser detalhado em períodos anuais, e sua atualização pode ser feita periodicamente, de maneira que em 2014 as principais inovações descritas acima estejam integralmente implantadas.

Uma questão relevante para o registro patrimonial das entidades públicas foi a adoção do regime de competência, sem o qual o processo de registro das variações patrimoniais se tornaria complexo, senão impossível. Sobre isso, o dispositivo diz que “Os fatos que afetam o patrimônio público devem ser registrados, portanto, de acordo com o princípio da competência, complementarmente ao registro orçamentário das receitas e das despesas públicas.” (BRASIL, 2012b, item 3.1, b).

Os procedimentos contábeis voltados para os aspectos patrimoniais são tratados na parte II do MCASP. Especificamente quanto à mensuração de ativos nas entidades do setor público, a parte II do MCASP apresenta os tratamentos que devem ser dispensados para esses itens. O mesmo documento apresenta os conceitos de patrimônio público no âmbito das entidades governamentais, dizendo:

Patrimônio público é o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador e represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações. (BRASIL, 2012c, p. 13)

Estes bens do patrimônio público que se encontram na condição de ativos são segregados “[...] em ‘circulante’ e ‘não circulante’, com base em seus atributos de conversibilidade [...], conforme disposto na Lei nº 6.404/1976 e suas atualizações, bem como a NBCT 16.6 – Demonstrações Contábeis.” (BRASIL, 2012c, p. 13, grifo do autor). Uma questão tratada pelo documento é que:

As definições de ativo e passivo identificam os seus aspectos essenciais, mas não tentam especificar os critérios que precisam ser atendidos para que possam ser reconhecidos no balanço patrimonial. Ao avaliar se um item se enquadra na definição de ativo, passivo ou patrimônio líquido, deve-se atentar para a sua essência e realidade econômica e não apenas sua forma legal. (BRASIL, 2012c, p. 13)

Essa abordagem é interessante no sentido de que a normativa recomenda que seja observada a essência do fato e não somente a forma legal para o reconhecimento do patrimônio das entidades governamentais. Essa recomendação está aderente ao critério de

reconhecimento dos fatos contábeis, em que a essência econômica deve prevalecer sobre a forma.

Na contabilidade aplicada ao setor público, o reconhecimento do ativo imobilizado se dá “[...] sempre que for provável que benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços associados ao item fluirão para a entidade; e se o custo ou valor justo do item puder ser mensurado com segurança.” (BRASIL, 2012c, p. 62). Já o processo de mensuração de ativos e passivos no setor público “[...] consiste em determinar os valores pelos quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados nas demonstrações contábeis.” (BRASIL, 2012c, p. 36). Nesse contexto, o manual distingue o conceito de avaliação patrimonial e mensuração, conforme segue:

Avaliação patrimonial: a atribuição de valor monetário a itens do ativo e do passivo decorrentes de julgamento fundamentado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e dos fatos administrativos.

[...]

Mensuração: a constatação de valor monetário para itens do ativo e do passivo decorrente da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas. (BRASIL, 2012c, p. 37)

O MCASP apresenta alguns critérios que devem ser obedecidos pelas entidades do setor público no processo de avaliação e mensuração inicial dos elementos patrimoniais, que se divide em dois grupos, de acordo com a modalidade econômica de aquisição, se onerosa ou gratuita. (BRASIL, 2012c, p. 42).

O ativo imobilizado obtido de forma onerosa deve ser reconhecido tomando por base o valor de aquisição, produção ou construção. Já para aqueles bens obtidos de forma não onerosa, inicialmente deve ser registrado pelo valor justo na data de sua aquisição, sendo que deverá ser considerado o valor resultante da avaliação obtida com base em procedimento técnico ou valor patrimonial definido nos termos da doação, devendo ser evidenciados em notas explicativas e devidamente justificada o critério de mensuração do ativo ou a eventual impossibilidade de valoração. (BRASIL, 2012c, p. 42).

Nas classificações dos itens do imobilizado, o MCASP segue o Código Civil, ao distingui-los móveis e imóveis e diz que os procedimentos são aplicáveis a todo imobilizado, colocando como única exceção os “ativos biológicos, produtos agrícolas, direitos minerais e reservas minerais tais como petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes.” (BRASIL, 2012c, pag., 61). Em relação aos bens do patrimônio cultural, o dispositivo esclarece que as formas de registros devem ser realizadas conforme preconiza o manual. Entretanto, em se tratando de bens culturais musealizados em instituições públicas, estes se

classificam como bens dominiais, que “compreende os bens que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades.” (BRASIL, 2012c, p. 59). Nesse caso, esta pesquisa considera que os objetos musealizados em instituições que tenham personalidade jurídica de direito público são passíveis de mensuração, seguindo as recomendações do manual.

3 BENS CULTURAIS SOB A PERSPECTIVA DA MENSURAÇÃO CONTÁBIL

Este capítulo tem como proposta a apresentar a fundamentação teórica destinada a auxiliar a identificação do objeto dessa pesquisa, bem como direcionar as abordagens relacionadas aos bens culturais para a perspectiva da mensuração contábil de ativos. Dessa forma, com a finalidade de delinear o objeto de estudo dentro das dimensões contempladas por esta pesquisa, serão apresentadas, inicialmente, algumas considerações sobre o termo cultura, com o intuito de fornecer alguma base conceitual que possibilite abordar alguns aspectos relacionados aos bens culturais musealizados.

No tópico seguinte será abordado o marco legal do segmento cultural brasileiro. A terceira parte apresentará as instituições museológicas enquanto agentes culturais, buscando identificar o posicionamento dessas entidades no campo da contabilidade governamental. O tópico quatro exporá os aspectos jurídicos, econômicos e contábeis relacionados aos bens culturais musealizados, buscando identificar pontos de convergência com as possibilidades de reconhecimento e mensuração de bens de natureza cultural que passaram pelo processo de musealização.

3.1 Conceitos representados pelo termo cultura

Segundo o antropólogo norte-americano White (1940), a passagem do estado animal para o humano deu-se quando este se tornou capaz de produzir símbolos e de atribuir significado aos mesmos, fato não constatado em qualquer outra espécie. A produção de símbolos e o exercício de seus significados introduziram e perpetuaram a cultura como elemento exclusivo da espécie humana (WHITE, *ibid.*). Em uma tentativa de obter precisão conceitual sobre o termo cultura, Keesing (1974) elaborou um esquema, apresentando a seguinte classificação:

Quadro 14 – Classificação do termo cultura

Sistema adaptativo	Enxerga a cultura enquanto padrões de conduta transmitidos pelo meio social em que a tecnologia disponível e os elementos da organização social e econômica ligados à produção constituem o domínio adaptativo.
Sistema cognitivo	Nesta abordagem, a cultura é admitida como um sistema que tem que ser conhecido e aceito para que o indivíduo adquira condições de operar de maneira apropriada dentro de uma sociedade.
Sistemas estruturais	Essa abordagem apresenta a cultura como um sistema simbólico, fruto do acúmulo criativo da mente humana.
Sistema simbólico	Essa abordagem considera a cultura como conjunto complexo de mecanismos de controle, destinados a moldar e governar o comportamento do indivíduo. Sob esse enfoque, uma criança está geneticamente apta a ter qualquer tipo de existência, no entanto, suas possibilidades serão limitadas pelos aspectos culturais, ou seja, ao contexto onde se der seu desenvolvimento.

Fonte: Keesing (1974)

Essas são perspectivas antropológicas que distinguem o termo cultura do natural, que segundo Establet (1966), citado por Canclini (2007), diz ser a cultura um padrão adotado por grupos sociais unificados por valores dominantes. A definição de cultura e do que ela representa não é pacificada e encontra-se “[...] fragmentado por numerosas reformulações [...]” (LARAIA, 2002, p. 59). Entretanto, a definição de cultura adotada pela *United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization* (UNESCO) segue a concepção antropológica, quando ratifica as conclusões da Conferência Mundial sobre as Políticas Culturais (1982), da Comissão Mundial de Cultura e Desenvolvimento (1995) e da Conferência Intergovernamental sobre Políticas Culturais para o Desenvolvimento (1998), ao reafirmar que:

[...] a cultura deve ser considerada como o conjunto dos traços distintivos espirituais e materiais, intelectuais e afetivos que caracterizam uma sociedade ou um grupo social e que abrange, além das artes e das letras, os modos de vida, as maneiras de viver juntos, os sistemas de valores, as tradições e as crenças. (UNESCO, 2002, p.1)

Assim é que, apesar de se encontrar na literatura uma profusão de significados para o termo cultura, Canclini (*op.cit.*, 41, grifo do autor) diz ser possível uma definição operacional, em que se pode afirmar que “[...] a cultura abarca o conjunto de processos sociais de produção, circulação e consumo da significação na vida social.” Esta afirmação considera não somente as diversas definições sobre cultura encontradas na literatura acadêmica, mas, também, envolvem as questões políticas, sociais e mercantis decorrentes das formas como produção, a circulação e os consumos dos bens culturais se reorganizam submetidas ao predomínio do mercantil sobre o estético, o simbólico e a representação das identidades sociais, que provoca redefinições daquilo que se entende por cultura (CANCLINI, 2007). Tal abordagem remete a questões sobre como se processam as mudanças de valores dentro de cada grupo social e as relações que se estabelecem entre indivíduos e sociedades diversas decorrentes das ações daqueles que produzem e vendem cultura e os que consomem.

Essas tentativas inconclusivas de consolidar definições fragmentadas do termo cultura expõem, apesar do tema ser tratado em profundidade, dúvidas sobre as possibilidades de se elaborar uma conceituação que seja conclusiva. Sobre essas tentativas de precisar conceitualmente o termo, Laraia (2002, p. 63) conclui que a compreensão exata do conceito de cultura é inalcançável, visto que tal esforço significa tentar compreender a “[...] natureza humana, tema perene da incansável reflexão humana.”

Assim, segundo Canclini (2007) e Tolila (2007), independentemente das considerações teóricas, a cultura está sendo avaliada, também, sob seus aspectos econômicos,

onde seus produtos e atores atuam sob a lógica do mercado. Seguindo essa abordagem, segue que, muito embora se reconheça a complexidade que envolve o conceito de cultura, carregado de significados individuais e coletivos distintos, este sofre influências de ambiente econômico que lhe atribui valor. Sobre isso, Jimeno (2005) reconhece as dificuldades em se valorar bens que tenham em sua composição essa herança simbólica, mas argumenta que existem soluções para se realizar a apreciação econômica de bens culturais, sugerindo para sua medição, atributos que os caracterize do demais, como antiguidade, autoria, valor evocativo, uso instrumental e simbolismo.

Sobre os agentes que atuam na área cultural, Canclini, (2007) aborda que a reorganização de instituições públicas, como os museus, que deixam de ser apenas serviços socioculturais e se tornam atividades autossustentáveis, contribuem para a mudança de sentido da produção e consumo da cultura. Em relação aos museus, estes desempenham um papel significativo, uma vez que estas instituições abrigam objetos que, ao serem musealizados, adquirem o *status* de reconhecimento de autoria, data, origem, etc., que resulta por promovem uma apreciação econômica do objeto (CLANCLINI, 2007). Essa afirmação aborda os museus enquanto instrumentos de legitimação dos objetos culturais musealizados, sendo, portanto, uma fonte objetiva de estudo sobre a valoração de bens de natureza cultural.

3.2 Alguns aspectos sobre o segmento cultural no Brasil

Muito embora não se possa afirmar com exatidão quando a cultura começou a ser tratada no Brasil, em parte porque o termo carece de definição precisa, Souza Filho (2005, p. 55), aponta que um dos primeiros registros remete à carta enviada, em 1742, pelo Conde das Galveias ao então governador de Pernambuco, Luís Pereira Freire de Andrade, apelando “para que ele se abstinhasse de transformar o **Palácio das duas Torres**, obra do Conde Maurício de Nassau, em quartel entregue ao uso *violento e pouco cuidadoso dos soldados*”. Esse documento, de apelo preservacionista a um bem de natureza cultural, assume contorno de instrumento de lei, ao se considerar os poderes delegados, pela coroa portuguesa, ao vice-rei D. André de Mel e Castro ou Conde das Galveias.

Contudo, somente no início do século XX, sob a influência dos intelectuais da geração da Semana de Arte Moderna de 1922 várias propostas, projetos e atos legislativos dispersos, voltados para a proteção do patrimônio cultural brasileiro, viriam a ser transformados em normativos federais (SOUZA FILHO, 2005; CALABRE, 2007). Um fato que representa esse marco foi a promulgação da Lei 378, de 13 de janeiro de 1937, que reestrutura o Ministério da Educação e Saúde Pública e cria Serviço do Patrimônio Histórico e

Artístico Nacional, “[...] com a finalidade de promover, em todo o País e de modo permanente, o tombamento, a conservação, o enriquecimento e o conhecimento do patrimônio histórico e artístico nacional” (BRASIL, 1937, Art. 46, sic.). Sobre essa primeira estrutura organizacional voltada para a cultura, dentro do então Ministério da Educação e Saúde, sob a liderança do Ministro Gustavo Capanema, Abreu (2010, p. 169, “grifo do autor”) afirma que: “Foi a primeira vez em que se começou a pensar em ‘cultura’ como um campo autônomo e singular.” Para Calabre (2007), no período compreendido entre 1930 a 1945 foram empreendidas um série de medidas, no que se pode chamar primeiras políticas governamentais que objetivavam prover mecanismos institucionais para a área da cultura.

Por não ser objetivo desse trabalho detalhar a totalidade do marco legal do setor cultural, mas tão somente abordar aqueles que contribuam para o aprofundamento dos conceitos aqui abordados, segue que o Serviço do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional (SPHAN) teve suas funções regulamentadas pelo Decreto-Lei nº 25, de 30 de novembro de 1937, que estabelece as condições de proteção do patrimônio histórico e artístico nacional. Já na qualidade de autarquia federal, vinculada ao Ministério da Cultura (MinC), o órgão recebe, por meio da Medida Provisória 752, de 6 de dezembro de 1994, a denominação de Instituto do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional (IPHAN), mantendo suas competências e natureza jurídica.

Contudo, o marco legal representativo para o setor cultural deu-se, mediante aprovação da Emenda Constitucional 48/2005, que institucionalizou o Plano Nacional de Cultura, mediante acréscimo do parágrafo 3º ao artigo. 215 da Constituição Federal, visando promover desenvolvimento cultural do Brasil e à integração das atuações do poder público, firmando, dentre outras recomendações, a defesa e valorização do patrimônio cultural brasileiro e a democratização do acesso aos bens de cultura. (BRASIL, 1988, Art. 215, § 3º).

Já o artigo imediatamente posterior define que “Constituem patrimônio cultural brasileiro os 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.”. (BRASIL, 1988, Art. 216). Esse dispositivo constitucional amplia, em seus incisos e parágrafos posteriores, a definição de patrimônio cultural brasileiro estabelecida no *caput* do artigo. Sobre essas garantias, Calabre, (2009) diz que se trata da garantia constitucional do direito à cultura.

Já o Plano Nacional de Cultura (PNC), previsto no parágrafo 3º do artigo constitucional 215, foi instituído mediante Lei nº 12.343, de 02 de dezembro de 2010. Neste mesmo dispositivo legal, também, foi criado o Sistema Nacional Informações e Indicadores

Culturais (SNIIC). Esse dispositivo legal estabelece que:

O Ministério da Cultura exercerá a função de coordenação executiva do Plano Nacional de Cultura - PNC, conforme esta Lei, ficando responsável pela organização de suas instâncias, pelos termos de adesão, pela implantação do Sistema Nacional de Informações e Indicadores Culturais - SNIIC, pelo estabelecimento de metas, pelos regimentos e demais especificações necessárias à sua implantação. (BRASIL, 2010, Art. 3º, § 6º).

O Plano Nacional de Cultura (PNC) tem por finalidade o planejamento e a implementação de políticas públicas de longo prazo voltadas à proteção e promoção da diversidade cultural brasileira e estabelece que compete ao poder público “garantir a preservação do patrimônio cultural brasileiro, resguardando os bens de natureza material e imaterial, os documentos históricos, acervos e coleções, “[...] e as obras de arte, tomados individualmente ou em conjunto [...]” (BRASIL, 2010, Art. 3º, VI). Já o Sistema Nacional de Informações e Indicadores Culturais (SNIIC) tem por objetivo auxiliar no processo de monitoramento e avaliação do PNC, coletando, sistematizando e interpretando dados, além de fornecer metodologias e estabelecer parâmetros à mensuração das atividades da área cultural. (BRASIL, 2010).

Contudo, uma questão significativa foi a criação do Instituto Brasileiro de Museus (IBRAM). Esse processo se deu por meio da Lei nº 11.906, de 20 de janeiro de 2009, que desmembrou do Instituto do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional (IPHAN) a Diretoria de Museus e as Unidades Museológicas e criou o IBRAM, também com natureza jurídica autárquica vinculada ao MinC, mas com atribuições distintas. Enquanto ao IPHAN são atribuídas competências no sentido de promover ações destinadas a identificar, documentar, tomba, salvaguardar e fiscalizar o patrimônio histórico nacional, ao IBRAM, dentre suas diversas atribuições, compete “[...] promover e assegurar a implementação de políticas públicas para o setor museológico [...]” (BRASIL, 2009b, Art. 3º).

O mesmo dispositivo legal declara que as finalidades descritas na lei destinam-se às instituições museológicas e suas atividades e aos bens culturais musealizados. As definições e classificações de museus estão dispostas em documentos como no Estatuto do *International Council of Museums* (ICOM) e na Lei nº 11.904, de 14 de janeiro de 2009, que instituiu o Estatuto de Museus Estatuto.

3.3 Museus enquanto agentes culturais

Segundo Reis (2010), além de espaços de lazer, de acesso à cultura e de estudos os museus são, também, instituições que dialogam com o mercado de artes e encontram-se

inseridas nos fluxos econômicos do mercado de bens culturais. Essa abordagem é, igualmente, feita por Canclini (2007) que acrescenta ser o museu um instrumento de legitimação de bens culturais, promovendo, por vezes, a valorização de objetos musealizados.

Para entendermos o que é uma instituição museológica, recorreremos ao Estatuto do *International Council of Museums* (ICOM), adotado durante a 22^a Conferência Geral, em Viena, Áustria, em 2007. Segundo esse documento:

Um museu é uma instituição permanente, sem fins lucrativos, a serviço da sociedade e de seu desenvolvimento, aberto ao público, que adquire, conserva, pesquisa, comunica e exhibe o patrimônio tangível e intangível da humanidade e do seu meio ambiente para fins de ensino, estudo e diversão. (ICOM, 2007, Art. 3, p. 3, ³²).

O Código de Ética do ICOM para os Museus (2009) apresenta a mesma definição de museus e declara que as instituições museológicas devem respeitar os instrumentos jurídicos, nacionais e locais, que regulam o setor, assim como, também, a outros documentos que o órgão classifica como legislação internacional. O quadro 15 apresenta a relação básica de normas recomendadas para as instituições museológicas.

Quadro 15 – Legislação internacional, segundo o ICOM.

Documentos (Legislação Internacional).	Ano
Convenção para a Proteção de Bens Culturais em caso de Conflito Armado (Convenção de Haia, Primeiro Protocolo).	1954
Convenção sobre a Forma de Proibir e Prevenir a Importação, Exportação e Transferência Ilícitas de Bens Culturais.	1970
Convenção sobre o Comércio Internacional de Espécies da Fauna e Flora Silvestres em Extinção.	1973
Convenção sobre a Diversidade Biológica.	1992
Convenção sobre Bens Culturais Roubados e Ilegalmente Exportados.	1995
Convenção para a Proteção de Bens Culturais em caso de Conflito Armado (Convenção de Haia, Segundo Protocolo).	1999
Convenção sobre a Proteção do Patrimônio Cultural Submarino.	2001
Convenção sobre a Salvaguarda do Patrimônio Cultural Imaterial	2003

Fonte: ICOM-BR (2009)

O Conselho Internacional de Museus (*International Council of Museums* – ICOM) é uma organização internacional não governamental, sem fins lucrativos, que se dedica a elaborar políticas internacionais para museus. Criado em 1946, esse organismo tem sua sede na Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura (United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization – UNESCO), com quem mantém relações formais (IBRAM, 2011). A UNESCO, por sua vez, foi criada em 1945 e declara ter por

³² *Le musée est une institution permanente sans but lucratif, au service de la société et de son développement, ouverte au public, qui acquiert, conserve, étudie, expose et transmet Le patrimoine matériel et immatériel de l'humanité et de son environnement à des fins d'études, d'éducation et de délectation.*

missão contribuir para a constituição de um ambiente de paz, a erradicação da pobreza, o desenvolvimento sustentável e o diálogo intercultural por meio da educação, ciências, cultura, comunicação e informação (UNESCO, 2012). Ambas as organizações internacionais trabalham em regime de cooperação em programas voltados para área museológica (IBRAM, 2011).

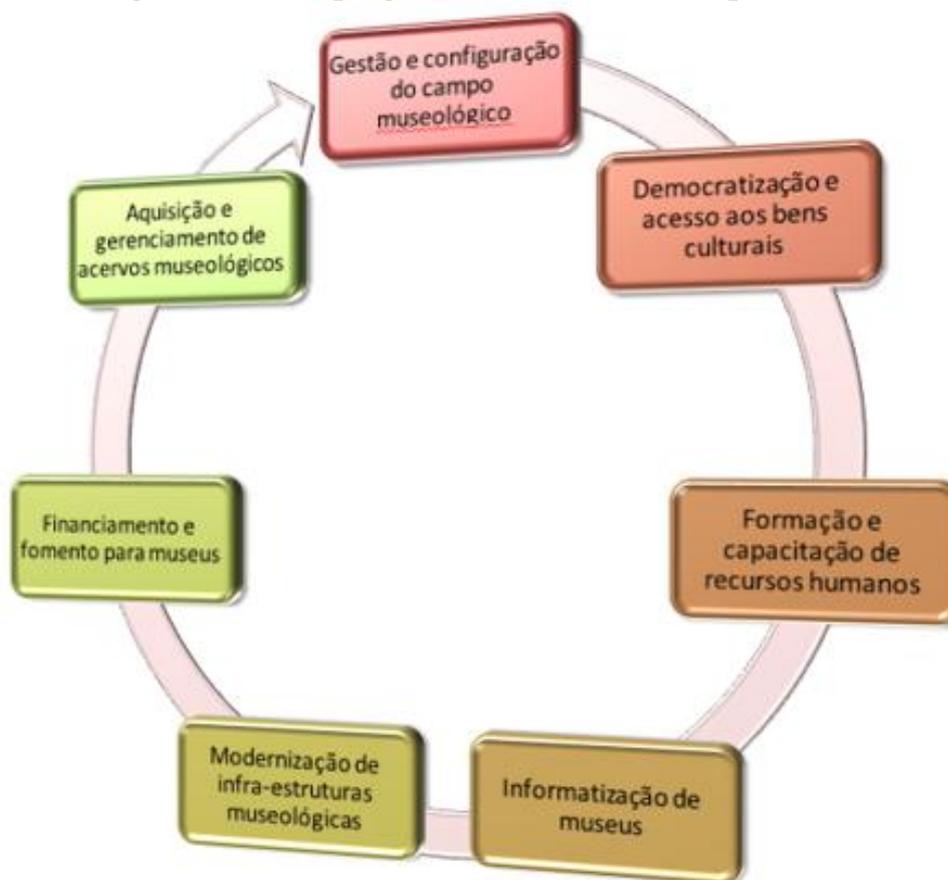
Feito esse breve excuro, que teve por finalidade apresentar duas instituições internacionais que possuem relação com as instituições museológicas, retoma-se o assunto central desse tópico para colocar que a definição sobre museus, dada pelo ICOM, é uma referência na comunidade internacional e foi acolhido pela Lei nº 11.904, de janeiro de 2009, que instituiu, no Brasil, o Estatuto de Museus. O Estatuto de Museus é uma legislação específica que define os critérios que caracterizam uma instituição museológica, ao declarar que:

Consideram-se museus, para os efeitos desta Lei, as instituições sem fins lucrativos que conservam, investigam, comunicam, interpretam e expõem, para fins de preservação, estudo, pesquisa, educação, contemplação e turismo, conjuntos e coleções de valor histórico, artístico, científico, técnico ou de qualquer outra natureza cultural, abertas ao público, a serviço da sociedade e de seu desenvolvimento. (BRASIL, 2009a, Art. 1)

Na seção que trata dos museus públicos, o mesmo dispositivo legal estabelece que “São considerados museus públicos as instituições museológicas vinculadas ao poder público, situadas no território nacional.” (BRASIL, 2009a, Art. 13). Desse modo, a lei que instituiu o Estatuto dos Museus adotou a definição dada pelo ICOM, para os museus em geral, e sobre essa perspectiva estabeleceu a classificação de museus públicos.

No Brasil, as ações políticas para a área museal estão representadas pelo Plano Nacional Setorial de Museus (PNSM), que aborda questões relacionadas ao planejamento de longo prazo e à gestão das instituições museológicas. O PNSM é decorrente do Plano Nacional de Cultura (PNC) e se configura como resultado da Política Nacional de Museus (PNM), que “[...] lançou os princípios norteadores e seus eixos programáticos para a atuação de gestores públicos e privados no âmbito do campo museal.” (IBRAM, 2003, p. 5). Esses princípios norteadores estão declarados no caderno Política Nacional de Museus – Memória e Cidadania, publicado pelo Instituto Brasileiro de Museus (IBRAM), em maio de 2003. Os sete eixos programáticos tem por finalidade guiar o desenvolvimento de programas, ações e medidas voltadas ao setor, conforme se observa na figura 4.

Figura 4 – Eixos programáticos estabelecidos pelo PNM



Fonte: BRASIL (2012e)

Muito embora o PNSM trate tanto da gestão de entidade museológicas do setor privado quanto do público, este trabalho delimita seu estudo ao segundo. No campo da cultura, Saravia (2008) coloca que gestão cultural compreende um conjunto de ações que tem por finalidade atender aos objetivos que foram planejados para as instituições, mas que, também, devem atentar para os aspectos específicos relacionados à área da cultura. Já em relação aos processos de tomadas de decisões que caracterizam o ato de gerenciar, Cruz (1991), citado por Parisi e Nobre (2009, p. 118-119) afirma que “gestão é o processo de decisão, baseado em um conjunto de conceito e princípios coerentes entre si, que visa garantir a consecução da missão da empresa.”

Em relação às modalidades de gestão na cultura, identificam-se às voltadas para as atividades lucrativas, representadas por gravadoras, editoras e empresas cinematográficas, e as de natureza não lucrativas, representadas pelos programas públicos de fomento, que tem o propósito de assegurar recursos destinados à preservação e conservação dos bens culturais e patrimoniais, bem como de garantir ações permanentes de promoção de manifestações de tradições culturais. Os museus, particularmente os públicos, caracterizam por atuarem no segmento de atividades não lucrativas. Sobre isso, Anthony e Govindarajan (2001, p. 816)

colocam que “As organizações governamentais são organizações de prestação de serviços e, exceto para as atividades lucrativas, são organizações sem fins lucrativos.”. O mesmo autor observa que a natureza não lucrativa não significa, necessariamente, que a entidade não possa apresentar lucro, mas tão somente que esse ganho seja, obrigatoriamente, revertido para a atividade, sendo vedadas quaisquer outras formas de distribuição de resultados. Contudo, Hanson (2006, p. 9), afirma que:

A questão do lucro é uma não-questão, na medida em que mesmo museus ou entidades que não visem ao lucro dependem de uma sobra de caixa que lhes permita investir para o futuro da instituição. O subsídio puro e simples induz a atitudes preguiçosas e até paternalistas, levando a uma total desconexão com os interesses da sociedade, criando o afastamento do público, uma das grandes reclamações do setor.

Sobre o lucro, enquanto instrumento de análise da instituição, Anthony e Govindarajan (*op.cit.*, p. 812) faz uma advertência ao dizer que: “A ausência de uma medida quantitativa, satisfatória de desempenho, é um sério problema de controle gerencial em organizações sem fins lucrativos.” Essa peculiaridade relacionada a entidades sem fins lucrativos, especificamente quanto aos museus públicos, que em razão de sua natureza e finalidades, detêm o controle de bens cujos valores podem não estar refletidos em seus demonstrativos financeiros, evidencia questões que dizem respeito ao campo da contabilidade. Tais questionamentos envolvem aspectos de gestão patrimonial das instituições museológicas públicas e das formas de controle desses ativos, uma vez que, segundo Padoveze e Taranto (2008, p. 5, grifo do autor), “**O processo de gestão** consiste no ciclo sequencial das atividades administrativas de planejamento, execução e controle.”

Em relação aos museus públicos, esse ciclo sequencial, envolvendo planejamento, execução e controle, é representado pelos sete eixos programáticos para o campo museal, contidos no Plano Nacional Setorial de Museus (PNSM), conforme figura 4. Em relação aos aspectos relacionados à execução e ao controle no setor público, a implantação de sistema de custos está sob estudo da contabilidade governamental, por ser considerado como um meio apropriado para se medir os resultados e auxiliar o processo de tomada de decisão. O sistema de custos foi selecionado porque as variáveis envolvidas na gestão dos recursos aplicados aos empreendimentos governamentais não têm por finalidade apurar lucro econômico e financeiro, mas sim o retorno na forma de benefícios sociais. Sobre isso, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Pública coloca que:

A obtenção de informações que subsidiem o processo de tomada de decisão pelos gestores é uma preocupação tanto das empresas quanto das instituições públicas. Nas empresas, o lucro é a principal medida de desempenho, enquanto nas

instituições públicas é o custo. A característica mais relevante da informação de custos é comparabilidade, sendo obtida por meio da aplicação de modelo comum na obtenção da informação (BRASIL, 2012c, p. 121)

A Norma Brasileira de Contabilidade, que trata do Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), estabelece as regras para mensuração e evidenciação dos custos pelas entidades do setor público, define os conceitos aplicáveis e o objeto de custeio e determina os objetivos a serem alcançados (CFC, 2011). O mesmo instrumento declara a obrigatoriedade de implantação de SICSP em todas as entidades do setor público. Esse sistema tem por finalidade registrar, processar e evidenciar os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos pelo ente público (CFC, 2011).

Para o setor museal, a utilização de uma ferramenta que possibilitasse acumular os custos em todas as fases de geração de produtos e serviços poderia, por exemplo, evidenciar a totalidade dos recursos despendidos em cada fase do processo de musealização de um bem de natureza cultural. Essa abordagem relaciona-se à constatação de valor monetário para itens do ativo em entidades do setor público, que decorrem da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas, em que se pode mensurar o ativo tomando por base seu valor de aquisição ou seu custo de produção (CFC, 2008k).

O processo de musealização corresponde à trajetória caracterizada pela separação e deslocamento de objetos de seu contexto original até o ingresso em uma coleção museológica, definindo o termo coleção como conjunto ou reunião de itens de mesma natureza ou que possuam alguma relação (LOUREIRO, 2007). Já utilização do termo acervo remete à ideia quantidade e estoque, que no campo museal refere-se, de modo geral, ao conjunto de bens sob a tutela de instituições museológicas (LOUREIRO, 2010). Assim, esse trabalho abordará os aspectos pertinentes aos bens de natureza cultural, enquanto objetos de coleção componentes de acervos de museus públicos obtidos a título gratuito.

3.4 Bens culturais musealizados sob os enfoques jurídicos, econômicos e contábeis

Conforme proposto na apresentação desse capítulo, este tópico abordará os aspectos relacionados aos bens, que segundo Gomes e Casal (2007) se configuram, dentro da totalidade dos ativos fixos tangíveis pertencentes a entidades de direito público, como Bens do Patrimônio Histórico, Artístico e Cultural (BPHAC), ou *heritage assets* no idioma anglo-saxão. Esse significado é encontrado em pronunciamentos, como o *Financial Reporting Standard 30 – Heritage assets (FRS 30)*, produzido pelo *The Accounting Standards Board* (ASB), do Reino Unido, que define essa categoria como “Um ativo tangível com qualidades

históricas, artísticas, científicas, tecnológicas, geofísicas ou ambientais que e mantido principalmente por sua contribuição ao conhecimento e à cultura.” (ASB, 2009, p. 5³³).

A Norma Brasileira 14653-7 – Avaliação de bens, Parte 7: Bens de patrimônio histórico e artístico (ABNT NBR 14653-7), de 26 de fevereiro de 2009, emitida pela Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), ao abordar as modalidades de avaliações de bens do patrimônio histórico e artístico define estes como bens móveis ou imóveis, tomados individualmente ou em conjunto, que sejam portadores de referências à identidade, à ação e à memória dos diversos grupos que formam a sociedade brasileira (ABNT, 2009). Ademais, intentando identificar as condições presentes nos bens culturais musealizados que se apresentam como suficientes para seu reconhecimento e mensuração contábil, este estudo investigará possíveis aderências entre as condições proposta pela contabilidade para se reconhecer e mensurar itens do patrimônio de entidades e as qualidades distintivas intrínsecas aos bens de natureza cultural. Por essa perspectiva, esses bens serão abordados quanto aos seus aspectos jurídicos, econômicos e contábeis.

Os bens de natureza cultural, sejam eles classificados como materiais ou imateriais, sofrem apreciação econômica como resultado dos valores simbólicos a eles atribuídos; e que, por consequência, podem ser objetos de intermediação jurídica. Autores, como Benhamou (2007), Harvey (2001), Marchesan (2007), Steigleder, (2011) e Tolila (2007) abordam os aspectos econômicos e jurídicos relacionados aos bens de natureza ambiental e cultural, que segundo Souza Filho (2005, p. 35), são objetos que possuem “[...] a característica de estarem vinculados a fatos históricos ou terem excepcional valor arqueológico, etnográfico, bibliográficos, artísticos ou, ainda, serem portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira.”

Segundo Souza Filho (2005), os objetos culturais possuem características distintivas em decorrência de seus valores histórico, artístico, arqueológico, etnográfico, paisagístico e bibliográfico. Esses bens podem assumir tanto a condição de patrimônio material como de imaterial, estando estes na condição dos saberes, crenças e valores sociais e aqueles representados pelos artefatos corpóreos ou tangíveis.

Uma questão que carece de estudos aprofundados e cujo tratamento contábil que deva ser dispensado não é consensual é com relação ao reconhecimento, a mensuração e a evidenciação de bens culturais. Nesse trabalho, a abordagem se restringiu aos aspectos que envolvem a mensuração desse tipo de ativo, restrito àqueles que se encontram musealizados e

³³ *A tangible asset with historical, artistic, scientific, technological, geophysical or environmental qualities that is held and maintained principally for its contribution to knowledge and culture.*

que foram incorporados aos acervos a título gratuito.

3.4.1 Bens culturais musealizados em sua dimensão jurídica

Segundo Dicionário Houaiss da língua portuguesa (2009, p. 275) bem, em sua conotação jurídica, é “coisa corpórea ou incorpórea, da esfera econômica ou moral [...] suscetível de uma apropriação legal [...]” A mesma obra, ao adjetivar o bem em cultural, diz ser “[...] tudo aquilo, corpóreo e incorpóreo, que tem interesse para a cultura (manifestação das artes plástica, das belas-letas, da música, da etnografia etc.)” Dessas duas conceituações depreende-se que bem de natureza cultural é coisa corpórea ou incorpórea de interesse cultural e suscetível de apropriação legal.

Contudo, para delimitarmos os bens culturais, recorreremos ao ordenamento jurídico brasileiro, mais especificamente ao novo Código Civil, que foi modificado pela Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Por esse dispositivo, bem consiste naqueles considerados em si mesmo, dos reciprocamente considerados e dos bens públicos (BRASIL, 2002). Dessa forma, pelo disposto no referido documento legal, pode-se inferir que os bens culturais musealizados, enquanto considerados em si mesmo, são classificados em bens móveis, infungíveis, inconsumíveis, indivisíveis e singulares. Segundo os dispositivos do normativo, tem-se que:

[...] São móveis os bens suscetíveis [...] de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social. [...] São fungíveis os móveis que podem substituir-se por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade. [...] São consumíveis os bens cujo uso importa destruição imediata da própria substância, sendo também considerados tais os destinados à alienação. [...] Bens divisíveis são os que se podem fracionar sem alteração na sua substância, diminuição considerável de valor, ou prejuízo do uso a que se destinam. [...] São singulares os bens que, embora reunidos, se consideram “de per si”, independente dos demais. (BRASIL, 2002, Art., 82, 85-87, 89)

Este estudo se deterá aos bens culturais musealizados móveis, cuja sua natureza decorre de um processo de retirada de sua origem e até sua musealização - sem alteração de substância física ou da destinação econômico-social. Os objetos musealizados são infungíveis porque não existem bens substitutos e, também, por seu valor histórico, que Gagliano e Pamplona Filho (2004) colocam como condição suficiente para se atribuir a condição de infungível a bens dessa forma considerados. Essa mesma condição, que é inerente aos bens de natureza cultural, transformam esses objetos em singulares, indivisíveis e não consumíveis ou não destinados à alienação. Ainda dentro do enquadramento dos bens enquanto considerados em si mesmo, um questionamento sobre as coleções serem divisível, Souza Filho (2005, p. 41) diz que “É bem verdade que a declaração que promove uma coleção à qualidade de

preservável enquanto coleção, dificulta a divisibilidade [...]”, argumentando que uma coleção é composta de objetos distintos, portanto, supostamente, divisíveis, mas um arranjo de obras que dê um significado único, e que se desfeita perderia seu referencial simbólico, exige uma proximidade física que caracteriza a indivisibilidade. Contudo, o autor faz um alerta de que essa unicidade em uma coleção pode ser decorrente de ato declaratório de vontade do sujeito de direito, nada impedindo sua divisibilidade se não houver a vontade declarada que atribua universalidade a um conjunto de bens (SOUZA FILHO, 2005).

Quanto aos aspectos de bens reciprocamente considerados, Diniz (2002) assinala que são acessórios os elementos que, de modo duradouro, conservam, facilitam o manuseio ou servem de adorno, mas conservam sua individualidade em relação ao principal. Citando como exemplo uma obra de arte, Souza Filho (2005, p. 42) classifica como principal “[...] a pintura em relação à tela [...]”, sendo este tecnicamente chamado suporte. O novo Código Civil diz que “Principal é o bem que existe sobre si, abstrata ou concretamente; acessório, aquele cuja existência supõe a do principal.” (BRASIL, 2002, Art. 92). Assim, os bens culturais musealizados são categorizados como principais e seus suportes, como as molduras em relação às telas, são acessórios.

Na categoria de bens públicos, como são os objetos musealizados em instituições vinculadas ou pertencentes à esfera governamental, o Código Civil diz que “São públicos os bens do domínio nacional pertencentes às pessoas jurídicas de direito público interno [...]” (BRASIL, 2002, Art. 98). O mesmo dispositivo divide os bens públicos em de uso comum do povo, como mares e rios, os de uso especial, como as construções ou área destinadas a utilização pelas diversas instâncias de governo e, finalmente, os bens públicos dominicais, “[...] que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público [...]” (BRASIL, 2002, Art. 99). Desta forma, infere-se que os bens culturais musealizados, segundo o dispositivo legal, configuram-se como bens públicos dominicais. Tal conformação tornar-se importante porque, enquanto as subcategorias denominadas de uso comum do povo e de uso especial são, expressamente, inalienáveis, os dominicais podem ser alienados (BRASIL, 2002, Art. 100-101). Esse amoldamento jurídico denota a possibilidade de alheamento de bens culturais musealizados em instituições públicas, muito embora sejam classificados como não consumíveis e sua alienação seja expressamente proibida em lei.

3.4.2 Bens culturais musealizados em sua dimensão econômica

Em sua dimensão econômica, Sandroni (1999, p. 55) afirma que bem é “Tudo que tem utilidade, podendo satisfazer uma necessidade ou suprir uma carência.” Essa

conceituação está apoiada nos princípios que fundamentam a elaboração das teorias econômicas. Em razão desses princípios assume-se que o ambiente econômico é constituído por agentes que operam na condição de ofertantes, que perseguem a maximização do lucro, e demandantes, que procuram aperfeiçoar suas escolhas segundo preferência de consumo e que ambos estão submetidos à lei da escassez, em que esta considera como pressuposto que os recursos são limitados face às necessidades de produção e consumo (VASCONCELLOS; OLIVEIRA, 2008, p. 15). Essa perspectiva é colocada por Sandroni (1999) que condiciona o caráter econômico do bem em razão do esforço humano ou de sua relativa escassez.

Sendo a abundância do bem ou ausência de escassez a condição estabelecida pela economia para não se atribuir valor ao bem, aqui se encontra um requisito para se reconhecer a natureza econômica atribuída aos bens culturais, uma vez que estes são relativamente escassos e resultam do esforço humano. Sobre isso, a economia coloca que não se submetem à lei da escassez os bens que “[...] satisfazem necessidades e suprem carências, mas são abundantes na Natureza [...] nem exigem trabalho algum para serem produzidos, não tendo portanto preços [...]” (SANDRONI, 1999, p. 56). Essa categoria é classificada como bens livres e são exemplificados como o ar e a luz do sol.

Muito embora se identifique o julgamento reinante, entre profissionais e acadêmicos de diversas áreas do conhecimento, de que os bens culturais não devem ser objetos de apreciação econômica, deve ser esclarecido que essa concepção é recente, uma vez que “Na Europa Medieval, as coleções eram a principal prerrogativa das casas nobres e da igreja. Tais coleções tiveram importância econômica e foram utilizadas para financiar guerras e outras despesas do estado.” (ICOM, 2004, p. 1-2). Esse posicionamento é compartilhado por Hanson (2006), que menciona várias pesquisas que identificam a passagem do iluminismo para o romantismo, no final do século XVIII e início do XIX, como evento responsável por enraizar no imaginário coletivo a visão do artista pobre e solitário, lutando heroicamente para que sua arte seja reconhecida. O autor conclui que esse ideal romântico, que se opunha ao racionalismo do iluminismo e à revolução industrial e criava a figura do artista herói, quando aplicado ao mundo das artes, não corresponde realidade, uma vez que:

[...] historicamente, o fazer artístico foi muito mais uma atividade coletiva e organizada como uma linha de produção do que a visão solitária do Romantismo possa fazer crer. O ateliê do artista plástico pode ser visto como uma mini-fábrica, com muitos aprendizes ocupando postos na hierarquia de produção segundo sua experiência e habilidades. (HANSON, 2006, p. 6)

Outro aspecto sobre o posicionamento de que os bens de natureza cultural não devem ser submetidos a modelos econômicos, decorrem da má fama que as técnicas oferecidas por

essa ciência possuem no setor cultural, que “preferem opor ao mundo frio da rentabilidade, das limitações financeiras e da concorrência dos mercados, o mundo cálido da paixão, da criação livre e do valor universal dos atos culturais.” (TOLILA, 2007, p. 17). Contudo, segundo Thiry-Cherques (2008, p. 14) “[...] o desconhecimento das técnicas mais elementares de gestão tem condenado ao esquecimento excelentes ideias, movimentos generosos em favor da cultura.” Segundo Tolila (2007) esse debate acaba por desviar do fato que o setor cultural demanda cada vez mais recursos de oriundos setores que precisam justificar democraticamente suas escolhas perante os cidadãos, como é o caso da área pública. Esses aspectos envolvem a quantificação e o arbitramento sobre as alocações de recursos de maneira racional. Dentro dessa abordagem, estudo parte do pressuposto de que a ausência de informações contábeis de qualidade sobre o principal ativo das instituições museológicas públicas, que são os acervos musealizados, compromete a alocação racional de recursos e as decisões de investimentos.

Sobre os aspectos econômicos relacionados aos museus, enquanto agentes atuantes no mercado de arte, Reis (2010) diz que são instituições que empregam, transacionam bens e serviços, agregam valor aos objetos, na condição de organismo legitimador, promovem a valorização do entorno e potencializam o turismo, produzindo impactos diretos, indiretos e induzidos na economia local. Essa abordagem reforça a argumentação defendida por esse estudo de que os acervos das instituições museológicas devem ser evidenciados em seus demonstrativos financeiros porque, além das questões relacionadas à transparência na administração pública, o processo agregaria valor a essas entidades que podem vir a se refletir nas intervenções realizadas na economia do entorno.

Uma questão que se coloca nesse ponto é sobre o campo de atuação da contabilidade, que ao delimitar seu objeto e designar seus objetivos assume posição unívoca em relação ao reconhecimento, a mensuração e evidenciação patrimonial das entidades, sejam elas públicas ou privadas, com ou sem fins lucrativos. Sobre essas abordagens Iudícibus (2009a, p. 14) afirma que “O objetivo principal da Contabilidade (e dos relatórios dela emanados) é fornecer informação econômica, física, de produtividade e social relevante para que cada usuário da informação possa tomar decisões e realizar seus julgamentos com segurança.” Já em relação ao objeto, Franco (1983, p. 19), coloca que a contabilidade tem como elemento de estudo o patrimônio das entidades e “[...] em torno dele se desenvolvem suas funções, como meio para atingir sua finalidade”.

3.4.3 Bens culturais musealizados em sua dimensão contábil

Na perspectiva contábil, o tratamento a ser dispensado aos bens culturais é objeto de discussões e questionamentos. Os debatedores podem ser divididos em duas correntes: aqueles que consideram ser possível e viável a evidenciação monetária desses ativos nos demonstrativos financeiros e a corrente contrária que argumenta ser impossível a quantificação monetária por decorrência dos aspectos peculiares relacionados aos bens culturais, que não são totalmente capturados pelos modelos de mensuração utilizados pela contabilidade.

Na corrente dos que argumentam que os ativos culturais (*heritage assets*) não deveriam ser contabilizados fora das demonstrações financeiras pode-se mencionar os trabalhos de Carman *et al.* (1999) e Carnegie e Wolnizer (1996). Sobre as peculiaridades relacionadas aos bens culturais que corroboram os posicionamentos contrários a representação monetária desses ativos nos demonstrativos financeiros, Barton (2005, p. 435, ³⁴) apresenta as seguintes considerações:

Esses ativos são de importância singular tal que os governos optam por conceder-lhes tratamento especial, declarando-os como instalações públicas, abertas, sem discriminação, a todos os membros do público, com custo pouco ou nenhum. Eles são fornecidos para fins sociais e não para a geração de receitas, e os governos optam por financiar a sua prestação, no todo ou em grande parte das receitas fiscais. Seu uso é totalmente governado pela legislação para assegurar que os ativos estão protegidos contra o uso indevido ou venda e devem ser conservados e mantidos em bom estado [...]

Nessa mesma linha, Carnegie e West (2005), ao argumentarem que a prevalência das práticas financeiras para o setor público, em detrimento de abordagens alternativas de prestações de contas, não resulta, necessariamente, em uma melhora na qualidade da informação. O autor cita como exemplo as coleções museológicas, que estão em risco de não serem fielmente representadas, ao serem evidenciadas em termos financeiros (CARNEGIE; WEST, 2005). Sobre isso, Barton (2005, p. 439, ³⁵) diz que “A prestação de informações irrelevantes e pouco confiáveis frustra a boa gestão dos ativos ao invés de melhora-la.”

Entretanto, em estudo que aborda a adoção de práticas contábeis empresariais na

³⁴ *These assets are of such unique importance that governments choose to accord them special treatment by declaring them to be public facilities, open without discrimination to all members of the public, at little or no charge. They are provided for social purposes rather than for the generation of revenue, and governments choose to fund their provision wholly or largely from taxation revenues. Their use is tightly governed by legislation to ensure that the assets are protected from improper use or sale and are to be conserved and maintained in good condition [...]*

³⁵ *The provision of irrelevant and unreliable information frustrates good management of the assets rather than enhances it.*

contabilidade do setor público, Benito *et al.* (2007) relaciona países que são favoráveis a esse enfoque, entre eles a Nova Zelândia e o Reino Unido. Essa abordagem voltada para a contabilidade do setor público é incentivada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) e apoiada pelo *International Federation of Accountants* (IFAC), que recomendam a adoção de métodos de contabilização para o setor governamental aderentes com as regras contábeis estabelecidas para as entidades privadas, dentre elas a observação do regime de competência³⁶ para o registro de eventos orçamentários e patrimoniais³⁷.

O regime de competência observa os eventos contábeis pela sua natureza econômica, cuja quantificação envolve aspectos de natureza patrimonial, dessa forma, os países que compartilham dessa visão de contabilidade governamental passaram a considerar os bens do patrimônio público sob condições semelhantes ao da iniciativa privada, o que gerou posicionamentos divergentes (BARTON, 2000, 2005; CARNEGIE; WEST, 2005). Os bens de natureza cultural (*heritage assets*), em razão de sua natureza e, em alguns casos, singularidade, estão entre os itens patrimoniais que produzem posicionamentos não consensuais sobre sua inclusão nos demonstrativos financeiros. *Heritage assets* é “Um ativo tangível de valor histórico, artístico, científico, tecnológico, geofísico ou ambiental que e mantido, principalmente, por sua contribuição ao conhecimento e à cultura.” (ASB, 2009³⁸).

Entretanto, países como a Nova Zelândia e Reino Unido trabalham com a visão de que os ativos de natureza cultura devem se incorporados aos demonstrativos financeiros. Esse posicionamento da Nova Zelândia é revelado pelo *Valuation Guidance for Cultural and Heritage Assets*, publicado pelo *Treasury Accounting Policy Team*, que apresenta uma série de justificativas para sua inclusão de bens culturais nos relatório financeiro, dentre elas a de melhorar o *Accountability* e de fornecer informações eficazes para tomada de decisão de investimento e financiamento, além de proporcionar uma visão ampliada do valor patrimonial (NZ, 2002, item 1,5). O mesmo documento, que é baseado no *Financial Reporting Standard 3 – Accounting for Property, Plant and Equipment* (FRS 3), produzido 2001 pelo *Institute of Chartered Accountants of New Zealand*, diz que os bens de natureza cultural e patrimonial devem ser avaliados sobre bases idênticas ao de outros ativos não circulantes (NZ, 2002, item

³⁶ O regime de competência para a contabilidade determina que os eventos sejam registrados nos demonstrativos contábeis em obediência ao período em que ocorrem (efeito de natureza econômica), em oposição ao regime de caixa, que considera o fato contábil por meio da entrada/saída monetária de recursos. (COELHO; LINS, 2010).

³⁷ Disponível em: <http://www.ifac.org>. Acesso em: 18/12/2012.

³⁸ *A tangible asset with historical, artistic, scientific, technological, geophysical or environmental qualities that is held and maintained principally for its contribution to knowledge and culture.*

2.3³⁹).

No Reino Unido, o *Accounting Standards Board* (ASB), por meio do *Financial Reporting Standard 30 – Heritage assets* (FRS 30), recomenda que as coleções de pinturas, sejam reportadas no balanço pelo valor de mercado e, por serem considerada de vida útil indeterminada, não estão sujeitas a depreciação (ASB, 2009). Esse posicionamento vai além do que recomenda o *International Public Sector Accounting Standards Board 17 – Property, Plant, and Equipment* (IPSAS 17), que não exige o reconhecimento de ativos culturais, mas se a entidade fizer, deverá seguir os requisitos exigidos pela norma (IPSAB, 2001). Esse critério optativo de reconhecimento de ativos de natureza cultural é parcialmente seguido pelo Brasil, porque “Os procedimentos de reconhecimento e mensuração de ativos imobilizados devem ser aplicados também para os bens do patrimônio cultural que possuem potencial de serviços além de seu valor cultural [...]” (BRASIL, 2012, p. 61). O manual acrescenta que

[...] ativos imobilizados obtidos a título gratuito devem ser registrados pelo valor justo na data de sua aquisição, sendo que deverá ser considerado o valor resultante da avaliação obtida com base em procedimentos técnicos ou valor patrimonial definido nos termos da doação (BRASIL, 2012, p. 62-63).

Entretanto, o documento veda a aplicação das recomendações para “[...] ativos biológicos, produtos agrícolas, direitos minerais e reservas minerais tais como petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes [...]” e faculta para os bens do patrimônio cultural, definidos dessa forma “[...] devido a sua significância histórica, cultural e ambiental.” (BRASIL, 2012c, p. 61, 64-65). Em relação ao caráter optativo para o reconhecimento de mensuração de ativos culturais, o manual diz que, se o bem vier a ser registrado pela entidade, o processo deverá obedecer as recomendações expressas pelo documento (BRASIL, 2012c). Aparentemente esse caráter optativo abordado pelo manual contraria a recomendação de se proceder ao reconhecimento e a mensuração dos bens do patrimônio cultural que possuem potencial de serviços, mas este estudo considera que as duas afirmações não são excludentes, porque os ativos culturais que estão sob o controle dos museus públicos são mantidos com o objetivo de potencial para geração de serviços.

Retomando a abordagem inicial desse tópico, no âmbito acadêmico, existem defensores da inclusão de bens de natureza cultural nos demonstrativos financeiros, como Micallef e Peirson (1997, p. 36), que, mesmo reconhecendo os problemas de mensuração ainda não resolvidos, acreditam que muitos desses bens “[...] podem e devem ser

³⁹ *Cultural and heritage assets are to be valued on the same basis as other physical noncurrent assets of an entity. FRS-3 permits subsequent revaluations of these assets, provided that fair value is used.*

reconhecidos e valorizados pelas entidades que detém o controle desses ativos [...]”⁴⁰ Essa perspectiva relacionada às dificuldades de medição é abordada de forma recorrente em estudos que tratam da inclusão de bens culturais nos balanços financeiros. Em um trabalho que busca fundamentar argumentações contrárias à inclusão bens públicos culturais nos demonstrativos financeiros das instituições governamentais, Barton (2000) destaca que esses tipos de bens diferem dos ativos usados para fins de obtenção de lucro - o que dificultaria sua mensuração em bases confiáveis. Na mesma linha, Carman *et al.* (1999) e Hooper *et al.* (2005) alegam a impossibilidade de encontrar um método de mensuração que atendam as regras para inclusão nos demonstrativos financeiros. Esse problema, relacionado à dificuldade de se encontrar uma medida objetiva que represente todas as características presentes nos bens culturais, é abordado por Stanton e Stanton (1997), quando afirmam que o tratamento contábil desses ativos é caracterizado por uma mensuração parcial.

Entretanto, Mazzanti (2003) entende que a apreciação econômica desses bens deve ser considerada porque em uma abordagem orientada para o consumidor, na qual as instituições culturais são solicitadas para justificar a suas decisões de fomento e avaliadas em termos de benefícios gerados para os usuários, as questões relacionadas à gestão e conservação do patrimônio cultural se apresentam como objeto de interesse dos agentes envolvidos. Em sua abordagem econômica, Mazzanti (2003) afirma que os benefícios econômicos podem ser mensurados em termos monetários, considerando os aspectos financeiros, decorrentes dos fluxos de caixa gerados pelas atividades culturais, ou econômicos, enquanto potencial de fluxos de recursos. Essa abordagem converge para a definição de ativo feita pelo IASB que diz “Ativos são recursos controlados por uma entidade como resultado de eventos passados e do qual os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviço se espera que fluam para a entidade.” (IPSASB, 2012, p. 31, ⁴¹).

Em relação aos modelos de mensuração, uma colocação feita por Mazzanti (2003, p. 551) com a finalidade esclarecer um equívoco comum, diz “[...], que as metodologias econômicas não avaliam os valores culturais, mas os valores econômicos associados a tais valores culturais.”⁴². Por essa abordagem “**Mensuração** é definida como a atribuição de números aos atributos ou propriedades de objetos que estão sendo medidos [...]”⁴³ (WOLK *et*

⁴⁰ [...] *can, and should, be recognised and measured by the entities that control them [...]*

⁴¹ *Assets are resources controlled by an entity as a result of past events and from which future economic benefits or service potential are expected to flow to the entity.*

⁴² [...] *that economic methodologies do not pretend to assess cultural values, but the economic values associated to such cultural values.*

⁴³ *Measurement is defined as the assignment of numbers to the attributes or properties of objects being measured [...]*

al., 2008, p. 6, grifo do autor). Essas colocações vêm ao encontro do objetivo dessa pesquisa, que não tem como proposta avaliar a obras de Cícero Dias doadas ao Museu do Estado de Pernambuco, mas tão somente estimar o valor justo como uma alternativa ser usada na mensuração desses bens culturais musealizados obtidos a título gratuito.

Uma característica relacionada à mensuração, segundo Wolk *et al.* (2008) é que os objetos a serem medidos podem ter numerosos atributos ou propriedades. No que se refere aos bens de natureza cultural, Jimeno (2005) aponta alguns atributos ou propriedades que podem repercutir na apreciação econômica dessa categoria de ativos e que os diferencia dos demais. O quadro 16 a seguir apresenta os valores culturais associados a esses bens, que guarda semelhança com o quadro 17. As classificações autoria e evocação do quadro 16 congregam as classificações origem, valor histórico, bibliografia, modismo e assinatura constantes no quadro subsequente.

Quadro 16 – Valores culturais

Valores	Significado
Antiguidade	Os bens culturais mantêm uma relação direta, sem ser absoluta, com antiguidade, ressalvando que, bens semelhantes pertencentes a mesma época, serão mais apreciados aqueles escassos.
Autoria	Refere-se ao valor de assinatura do autor, que se converte em ponto de referência para o mercado, sobretudo quando se trata de pinturas e esculturas.
Evocação	Ocorre quando o objeto se apresenta como testemunho de eventos históricos importantes ou por haver pertencido a um personagem relevante.
Uso instrumental	Por ter sido usado em algum evento histórico ou científico.
Simbolismo	Por ser considerado um símbolo para um povo, comunidade ou uma cultura.

Fonte: Jimeno (2005, p. 224)

Por conta dessas características, as propostas de atribuição de números às propriedades representadas pelos objetos culturais se materializam em modelos de mensuração diversificados que promovem debates não pacificados abordando os tratamentos contábeis que devem ser dispensados para esses tipos de bens e sobre as possibilidades de representá-los em termos monetários. Ademais, quando se investiga os critérios utilizados pelos avaliadores com a finalidade de atribuir valor monetário às obras de arte, constata-se a complexidade que envolve os processos de valoração desses objetos como decorrência dos valores associados aos bens culturais que, segundo Jimeno (2005), podem repercutir sobre seus dimensionamentos econômicos. Muito embora se identifique diversos fatores que possam influenciar a apreciação econômica de uma obra de arte, refletidos em sua valoração monetária, não se deve desconsiderar, segundo o leiloeiro Valmir Matos⁴⁴, a lei básica

⁴⁴ Disponível em: <http://www.valmirmatos.com.br/sobre.php,t=248>. Acessado em 27/11/2012.

mercadológica da oferta e da procura. Nessa perspectiva, o *marchand* João Carlos Lopes dos Santos escreve que: “[...] quando se trata de investimento, o investidor não pode se apaixonar pela obra de arte. Gostando dela ou não deverá comprar ou se desfazer dela quando for chegado o momento de corrigir rumos ou realizar lucros.”⁴⁵ Contudo, no ramo de avaliações de obras de arte, notadamente para as situações que envolvam o cálculo de seguro, para se ofertar a peça em leilão, ou ainda para uma venda direta, algumas técnicas são empregadas por especialista que prestam consultoria nesse segmento. O quadro 17 apresenta essas técnicas que são recorrentemente, abordadas nos sítios de leiloeiros e *marchands* hospedados na *Internet*.

Quadro 17 – Critério utilizado nas avaliações monetárias de obras de arte

Autor	Os artistas atingem cotações diversas, mesmo sendo do mesmo período ou cobioografias similares.
Técnica	A valorização de uma obra quanto obedece a seguinte escala: 1) Óleo e/ou acrílica sobre tela, madeira ou cartão 2) Guache ou têmpera sobre cartão ou papel 3) Aquarela, pastel, lápis de cor ou ecoline sobre papel 4) Desenhos a nanquim, carvão, sanguínea, sépia ou lápis 5) Gravuras (litografia, xilogravura, gravura em metal, serigrafia)
Fase	Somente com um olhar retrospectivo é que se consegue determinar quais as fases mais valorizadas de um artista e que configuram o auge de sua criatividade e importância. Não obedece, necessariamente, uma ordem cronológica.
Dimensões	O tamanho influi no valor de uma obra de arte.
Conservação	O bom estado de conservação contribui para sua maior valorização.
Tema	Cada artista possui temas que o consagram. É o que o mercado define como tipicidade.
Origem	A procedência conta no valor final de uma obra de arte.
Valor Histórico	A participação de uma determinada obra em movimentos artísticos ou exposições importantes.
Bibliografia	Obras citadas e/ou reproduzidas em livros ou catálogos podem elevar seu valor.
Modismo	Existem épocas onde alguns temas e artistas são mais procurados pelo mercado, sem um motivo específico.
Assinatura	A falta de assinatura pode diminuir o valor de uma obra de arte.
Cotação do artista	Observa-se o registro da última negociação realizada de uma obra assemelhada do mesmo artista.

Fontes: Valmir Matos (2012); Revista Literária (2012)

A par dessas técnicas destinadas à avaliação das obras de arte, sob o domínio de especialista do ramo de avaliações, este trabalho tem como proposta tão somente valorar os bens culturais, mediante medidas de valor justo aplicadas à mensuração de bens culturais musealizados obtidos a título gratuito. Com o intento de estimar o valor justo como uma alternativa de mensuração de ativos culturais musealizados, serão abordadas algumas metodologias de valoração que podem ser aplicadas na valoração de bens culturais dotados de mercado consumidor.

⁴⁵Disponível em: <http://www.investarte.com/consultarte/scripts/acompanhando/61.asp>. Acesso em: 27/11/2012.

3.4.4 Contabilidade e as propostas de valoração de bens culturais deste estudo

De acordo com Jimeno (2005, p. 200, ⁴⁶) “No mundo da contabilidade sempre se procurou oferecer uma solução para o problema de medir e valorizar os elementos das Demonstrações Financeiras [...]”. Segundo Niyama e Silva (2011, p. 126) “O processo de mensuração contábil de um ativo consiste em atribuir um valor monetário a esse recurso econômico.”. Os processos de mensuração abordados pela literatura contábil são diversos, mas se deve considerar que os métodos ou critérios adotados estão sujeitos “[...] à premissa de atender da forma mais adequada possível às necessidades dos usuários da informação contábil, cumprindo logicamente seus objetivos.” (JIMENTO, 2005, p. 2005, ⁴⁷).

De acordo com Wolk *et al.* (2008), os processos de medição não podem ser separados das questões contábeis porque a mensuração é um aspecto importante da teoria da contabilidade, a qual encontra-se integrada. Uma questão que envolve os processos de medição em contabilidade e que suas representações monetárias podem conter certo grau de subjetividade decorrente das interpretações baseadas sobre os aspectos relevantes da informação contábil que se deseja, que segundo Kam (1990, p. 137) envolve responder à seguinte pergunta: “Quais valores aplicados aos ativos e passivos serão relevantes e confiáveis para os gestores, investidores e credores?” ⁴⁸) Essa perspectiva adquire contornos interessantes quando se verifica que a tônica dos debates sobre valor justo (*fair value*) centra-se sobre as questões realiccionadas ao equilíbrio entre a relevância e a confiabilidade da informação contábil.

Sobre a relação entre os critérios de avaliação das obras de arte e a lei básica mercadológica da oferta e da procura, Jimeno (2005) aponta que determinar valores monetários aos bens de natureza cultural de forma objetiva é complexo mas não impossível, porque, apesar de os processos de fixação de preços desses objetos envolver aspectos subjetivos, sob a perspectiva de mercado, a apreciação econômica de vendedores e compradores é consequência lógica de preferência pessoais. Em decorrência desse enfoque, a autora defende que os preços frequentemente determinados pela lei de oferta e procura se configuram em uma forma de valoração objetiva.

⁴⁶ *En el mundo contable siempre se ha buscado aportar una solución al problema de la medición y la valoración de los elementos de los Estados Financieros [...]*

⁴⁷ *[...] a la premissa de satisfacer de la forma más adecuada posible las necesidades de los usuarios de la información contable, cumpliendo logicamente con los objetivos de la misma.*

⁴⁸ *What value for assets and liabilities should be employed that will be relevant and reliable to managers, investors, and creditors?*

Desta forma, e delimitados aos de bens de natureza cultural transacionados em mercado, Jimeno (2005) apresenta as diversas formas de valoração apresentados pela teoria da mensuração. Os modelos proposto para a mensuração dos Bens do Patrimônio Histórico Artístico Cultural (BPHAC) intentam atribuir um valor monetário a essa classe de ativos, que segundo Gomes e Casal (2007) parece ser uma necessidade inevitável, sob a argumentação dada pela corrente doutrinária vigente de que a inclusão desses itens nos demonstrativos financeiros das entidades públicas forneceria um quadro razoável da situação patrimonial do setor público, considerando a orientação de se ter uma contabilidade aplicada ao setor público semelhante ao modelo contábil das instituições privadas.

A par da tônica dos debates sobre a inclusão, ou não, dos BPHAC nos demonstrativos financeiros das instituições de direito público, este trabalho comunga com a corrente favorável ao reconhecimento, a mensuração e evidenciação dessa classe de ativos. Este posicionamento fundamenta-se na premissa de que a inclusão desses itens nos relatórios financeiros melhoraria a qualidade das informações contábeis, que se converteriam em fonte de dados sobre o patrimônio público e em ferramenta para auxiliar os gestores sobre o uso racional dos recursos disponíveis e nas decisões de financiamentos e investimentos em preservação, manutenção, divulgação e utilização desses ativos. Essa questão relacionada ao uso racional de recursos é abordada por Seroa da Motta (1997, p. 13) quando afirma que:

Qualquer que seja a forma de gestão a ser desenvolvida por governos, organizações não governamentais, empresas ou mesmo famílias, o gestor terá que equacionar o problema de alocar um orçamento financeiro limitado frente a inúmeras opções de gastos que visam diferentes opções de investimentos ou de consumo.

Sob essa perspectiva e considerando a delimitação desse estudo à mensuração de obras de arte dotadas de mercado, serão apresentados os métodos diretos de valoração de bens culturais, que segundo Norma Brasileira 14653-7, de 26 de fevereiro de 2009, emitida pela Associação Brasileira de Normas Técnicas, dividem-se em método direto de dados do mercado, involutivo, evolutivo, de custo e de capitalização da renda. Ademais, a norma recomenda que “Sempre que os bens do patrimônio histórico e artístico revelarem condições de mercado enquanto tais, preferir o método comparativo direto de dados de mercado [...]” (ABNT, 2009, p. 7).

O quadro 18 apresenta as metodologias sugeridas para valoração de bens culturais dotados de mercado consumidor. Segundo a ABNT (2009, p. 7) “A seleção do método e da abordagem a serem empregados depende da disponibilidade de dados necessário à aplicação de cada um deles.”

Quadro 18 – Metodologias de valoração de bens culturais dotados de mercado

Método de valoração	Metodologia utilizada
Método comparativo direto de dados do mercado	Identifica o valor de mercado do bem por meio de tratamento técnico dos atributos dos elementos comparáveis, constituintes da amostra.
Método involutivo	Identifica o valor de mercado do bem, alicerçado no seu aproveitamento eficiente, baseado em modelo de estudo de viabilidade técnico-econômica, mediante hipotético empreendimento compatível com as características do bem e com as condições de mercado no qual está inserido, considerando-se cenários viáveis para execução e comercialização do produto.
Método evolutivo	Identifica o valor do bem pelo somatório dos valores de seus componentes. Caso a finalidade seja a identificação do valor de mercado, deve ser considerado o fator de comercialização.
Método comparativo direto de custo	Identifica o custo do bem por meio de tratamento técnico dos atributos comparáveis, constituintes da amostra.
Método da quantificação de custo	Identifica o custo do bem ou de suas partes por meio de orçamentos sintéticos ou analíticos, a partir das quantidades de serviços e respectivos custos diretos e indiretos.
Método de capitalização de renda	Identifica o valor do bem, com base na capitalização a valor presente da sua renda líquida prevista, considerando-se os cenários estimáveis.

Fonte: ABNT (2001)

Ao realizar uma abordagem sobre a utilização de dados de mercado para a valoração de bens culturais, Jimeno (2005, p. 228) pondera que “[...] nem todos os demandantes por um bem estão dispostos a pagar a mesma quantidade de dinheiro pelo mesmo [...]”⁴⁹, uma vez que as apreciações pessoais de vendedores e compradores não têm as mesmas condições subjetivas. Contudo, quando um ativo é negociado a um preço e este é aceito pela maior número de compradores, pode ser dito que se obteve um valor de mercado, que deve sempre ser procurado em qualquer tipo de avaliação objetiva (JIMENO, 2005). A Norma Brasileira 14653-1, de 30 de maio de 2001, emitida pela ABNT, define valor de mercado como “Quantia mais provável pela qual se negociaria voluntariamente e conscientemente um bem, numa data de referência, dentro das condições do mercado vigente.” (ABNT, 2001, p. 5).

Segundo Jimeno (2005) a principal diferença entre as obras de arte em relação às outras categorias de bens do patrimônio cultural, como os edifícios históricos e achados arqueológicos⁵⁰, é que para àqueles existe um mercado onde ofertantes e demandantes negociam seus valores, muito embora observe que o valor negociado, nem sempre, depende de variáveis intrínsecas à obra, mas de fatores de mercado relacionados à quantidade de moeda em poder dos negociadores, das preferências de consumo dos demandantes motivado por mudanças no meio social e pelas influências exercidas pelos agentes envolvidos. Contudo,

⁴⁹ [...] no todos los demandantes de un inmueble [concreto] están dispuestos a pagar el mismo montante de dinero por el [...]

⁵⁰ Pela legislação brasileira bens arqueológicos, com exceção do subaquático, são 100% coletados como bens patrimoniais públicos e não podem ser comercializados,

a autora assinala que “A negociação do valor do bem em um leilão faz com que o valor estimado pelo ofertante da obra e os valores que os demandantes estão dispostos a pagar convirjam, em um determinado momento, para um ponto que possibilite a efetiva negociação.” (JIMENO, 2005, p. 281, ⁵¹).

Analisando os aspectos relacionados às possibilidades de negociação no mercado de obras de arte, Jimeno (ibid.) apresenta três situações que podem ocorrer em um leilão, quando se considera o preço mínimo pelo qual ofertante está disposto a vender e o valor máximo pelo qual o demandante, ou demandantes, se dispõem a pagar. Para a elaboração do modelo, algumas premissas são consideradas: (JIMENO, 2005, p. 281).

- a) V_P é o preço mínimo estimado pelo ofertante, abaixo do qual não tem interesse em vender.
- b) Os demandantes não possuem limitações financeiras, os efeitos de aplicações alternativas são eliminados e o mercado é transparente.
- c) Os possíveis compradores estimam os valores máximos que estão dispostos a pagar ($V_{C1}, V_{C2}, V_{C3}, \dots$), conforme suas preferências pessoais.
- d) Dado que preço mínimo estipulado pelo ofertante e aquele abaixo do qual não possui interesse em vender, ele pode assumir valores entre V_P e ∞ .
- e) Dado que os possíveis compradores estimam os preços máximos que estão dispostos a pagar ($V_{C1}, V_{C2}, V_{C3}, \dots$), conforme suas preferências pessoais, tais valores situam-se entre 0 e $V_{C1}, V_{C2}, V_{C3}, \dots$
- f) Das as condições apresentadas no item “b”, o modelo assume que o possível comprador será aquele com maiores possibilidades para adquirir a obra de arte, que neste caso será o valor máximo (V_{CM}).

Em relação à definição de modelo, Maddala (2003), diz que “[...] é uma representação simplificada do mundo real.”. Por ser uma visão simplificada, o modelo destina-se a abordar alguns aspectos do problema, sem considerar todas as variáveis envolvidas (STENVENSON, 2001). Segundo Maddala (2003) existem inúmeras variáveis capazes de explicar determinados problemas, mas os modelos simplificados apoiam-se em argumentos de cientistas favoráveis à elaboração de cenários que sejam entendidos e possam ser testados, mesmo que, por vezes, resultem em pressupostos irrealistas. Em relação às obras de arte, esta pesquisa apoia-se na argumentação de que um modelo simplificado é preferível à

⁵¹ *La negociación del valor del bien en una subasta busca que el valor estimado por el oferente de la obra y los valores que los demandantes de la misma están dispuestos a pagar converjan en ese momento concreto con el fin de que la compraventa tenga lugar.*

modelo nenhum, uma vez que se reconhece a impossibilidade de se elaborar cenários que favoreçam a manipulação de todas as variáveis que expliquem o valor de tais objetos. Nessa perspectiva, o quadro 19 apresenta alguns pressupostos elaborados por Jimeno (2005), relacionados às obras de arte que são negociadas em leilões

Quadro19 – Representação matemática das possíveis ocorrências em leilões de arte

Situações	Representação matemática
O preço mínimo estabelecido pelos ofertantes é superior ao valor máximo de todos os possíveis compradores. Nesta situação, a negociação não se concretizará, porque não haverá um encontro entre as partes envolvidas na formação do preço.	$V_P > V_{CM}$ $V_M \in ([V_P, \infty)) \cap [0, V_{CM}] = \emptyset$
O preço mínimo estabelecido pelo vendedor coincide com o valor máximo estabelecido pelos demandantes. Neste caso o valor de mercado está estabelecido.	$V_M \in ([V_P, \infty)) \cap [0, V_{CM}] = V_P = V_{CM}$
O preço mínimo estabelecido pelo proprietário da obra é inferior aos valores máximos estabelecidos pelos demandantes. Neste caso, o valor de mercado será o resultado do processo de negociação entre as partes.	$V_M \in ([V_P, \infty)) \cap [0, V_{CM}] = V_P, V_{CM}$

Fonte: Jimeno (2005, p. 282).

A autora conclui que, independentemente do preço de venda de uma obra de arte representar, ou não, seu valor cultural, este como resultado da apreciação pessoal, é o volume monetário desembolsado na aquisição do bem cultural que se configura como uma medida real de seus atributos (JIMENO, 2005). Assumindo essa perspectiva, tem-se que o método comparativo direto de dados do mercado é o mais indicado, uma vez que as obras de arte revelam condições de apreciação econômica pelo mercado de arte, notadamente os leilões. Esta recomendação, destinada à avaliação de bens imóveis, mas também aplicável aos objetos de arte encontra-se expressa na Norma Brasileira 14653-7 da ABNT, quando diz que “Sempre que os bens do patrimônio histórico e artístico revelarem condições de mercado enquanto tais, preferir o método comparativo direto de dados do mercado [...]” (ABNT, 2009, p. 7).

Assumindo que os leilões de obras de arte podem apresentar vieses relacionados às imperfeições próprias de qualquer mercado que geram assimetria entre os participantes, como informação privilegiada, falta de transparência nos critérios utilizados pelos avaliadores para estimar os valores de oferta e da influência exercida por leiloeiros, colecionadores, investidores de arte sobre os processos de negociações, Jimeno (2005) propõe que os dados de mercado recebam tratamento econométrico que resultarão em um modelo de regressão que estimem o valor de mercado conforme equação 1, onde:

V = valor estimado de mercado;

F = função que relaciona valor estimado de mercado (V) com as variáveis explicativas dos valores de mercado observados;

(X_1, X_2, \dots, X_n) = variáveis explicativas relacionadas com o bem a ser valorado.

$$V = F(X_1, X_2, \dots, X_n) \quad (1)$$

Entretanto, a par dos modelos propostos tendo por finalidade fornecer objetividade às técnicas de valoração das obras de arte, há que se reconhecer que “[...] toda mensuração é um processo de aproximação da realidade do qual a subjetividade é inerente [...]” (ERNEST & YOUNG, 2009, p. 2). Este mesmo posicionamento é corroborado por Lustosa (2009, p. 89) ao afirmar que “Está implícita em todos os métodos de avaliação de ativos a premissa geral de que o número final obtido representa a melhor aproximação do verdadeiro valor monetário do ativo.”

Abordando temas sobre valoração de ativos, Kam (1990) coloca que os valores a serem atribuídos aos ativos devem ser relevantes e confiáveis para os usuários da informação contábil. Pondera que qualquer processo de mensuração submete-se ao que a organização considera como informação relevante sobre seus bens e de há, na Contabilidade Financeira “[...] uma tendência gradual, mesmo com a restrição da objetividade, de representar os ativos pelo seu *fair value* [...]” a valoração de bens consiste em “[...] um dilema entre a relevância subjetiva e a irrelevância objetiva da informação.” (LUSTOSA, 2009, p. 91, 92).

Esses posicionamentos se apresentam como questões relevantes para essa pesquisa, que se propõe a estimar o valor justo como uma alternativa de medição para utilização na mensuração de bens culturais musealizados obtidos a título gratuito por museus público. Dentro da proposta desse trabalho, e segundo o *Statement of Financial Accounting Standards Nº 157 – Fair Value Measurements* (SFAS 157) do *Financial Accounting Standards Board* (FASB), o critério de mensuração condiciona-se ao processo de valoração aos preços praticados em mercado onde haja independência entre as partes relacionadas, que os agentes sejam conhecedores do negócio, que as informações sobre as modalidades de negociação sejam disponíveis e que ofertantes e demandantes estejam aptos e desejosos por transacionar em uma negociação não forçada (FASB, 2007, item 10). Esse enfoque denominado de *Market approach* ou abordagem de mercado “[...] usa preços e outras informações relevantes geradas por transações de mercado envolvendo ativos idênticos ou comparáveis [...]”⁵² (FASB, 2007, item 18.a).

⁵²[...] uses prices and other relevant information generated by market transactions involving identical or comparable assets [...]

Dentro desse posicionamento de valoração de ativos usando dados de mercado, o FASB estabelece, ainda, uma hierarquia de mensuração a valor justo, correspondendo o primeiro nível aos dados coletados tomando por base os preços observados em ativos idênticos sem que haja necessidade de se realizar qualquer tipo de ajuste. O segundo nível corresponde aos preços observados para ativos similares em mercados onde haja poucas transações, os preços não são atuais e as informações sejam insuficientes havendo, neste caso, existe a necessidade de se fazer ajustes nos valores encontrados. Na ausência das condições presentes nos dois níveis anteriores, deve-se recorrer ao nível três, que corresponde ao cenário onde não se observa dados sobre ativos iguais ou similares. Embora exista a recomendação de que essas técnicas devam ser aplicadas de forma consistente, mudanças no processo de valoração podem ser realizadas se outros fatores que venham a surgir se configurem em “[...] medidas mais representativas de valor justo.” (WOLK *et al.*, p. 473⁵³).

Dado o escopo desse trabalho, a mensuração das obras de Cícero Dias que estão dispostas no acervo do Museu do Estado de Pernambuco (MEPE) se dará pelo critério de justo valor, utilizando a abordagem de mercado e considerando o segundo nível, uma vez que serão coletados os preços praticados em negociações de obras assemelhadas do mesmo artista, em leilões que ocorreram em datas distintas. Portanto, serão realizados ajustes nos preços coletados no mercado em razão de fatores temporais e pela ausência de ativos iguais, por se tratarem de obras arte. Entretanto, apesar de não existirem duas obras de arte iguais, a mensuração desses ativos é contemplada pelo segundo nível porque algumas similaridades são encontradas nesses objetos, como a autoria, a técnica utilizada, a fase do artista, a dimensão da obra etc.

3.4.5 Metodologias estatísticas aplicadas aos ajustes dos dados coletados

Segundo Stevenson (2001, p. 11, grifo do autor) “Os métodos estatísticos envolvem a análise e a interpretação de *números* [...] Tais números são designados de dados.” Por sua vez, Levine *et al.* (2011, p. 2) diz que “Estatística é o ramo da matemática que transforma dados em informações úteis para indivíduos responsáveis pela tomada de decisão.” Já Lapponi (2005a, p. 7) considera que o proceder estatístico depende da natureza dos dados coletados “[...] ou das observações de cada variável [...]” Apresentando algumas definições, Levine *et al.* (2011) diz que os diferentes valores obtidos constituem os dados associados a determinada variável. Ainda, segundo Stevenson (2001, p. 11, grifo do autor)

⁵³ [...] *more representative measures of fair value.*

Os dados estatísticos se obtêm mediante um processo que envolve a observação ou outra mensuração de itens tais como renda anual numa comunidade, escores de testes [...] Tais itens chamam-se *variáveis* porque originam valores que tendem a exibir certo grau de variabilidade quando se fazem mensurações sucessivas.

Segundo Lapponi (2005a) os dados classificam-se quanto a sua natureza em quantitativos e qualitativos. O quadro 20 expõe os tipos de dados e as unidades de medidas associadas.

Quadro 20 – Tipos e categorias de dados estatísticos

Tipo	Categorias
Dados quantitativos: refere-se a quantidade de medidas numa escala numérica, em geral acompanhadas de alguma unidade de medida e podem ser de dois tipos:	Dados discretos: refere-se aos valores, que resultam, em geral, de contagens. Assumem somente números inteiros positivos (1, 2, 3 ...).
	Dados contínuos: refere-se aos valores numéricos que assumem qualquer valor do conjunto dos números reais. Em geral esses dados resultam de medições.
Dados qualitativos: correspondem as observações não numéricas, que podem assumir duas categorias.	Dados nominais: não possuem ordenamento ou hierarquia como, por exemplo, o sexo, estado civil, localidade etc.
	Dados ordinais: são equivalentes aos nominais, porém incluindo uma ordem, uma hierarquia. Alguns exemplos de dados dessa natureza são o grau de instrução, o cargo exercido em uma empresa etc.

Fonte: Lapponi (2005a, p. 7-8)

Frequentemente, torna-se inviável coletar dados do mundo real em sua plenitude em razão de recursos disponíveis limitados, de modo que a pesquisa precisa ser ajustada aos fatores restritivos, sejam eles humanos, econômicos, temporais etc. Nessas circunstâncias, o pesquisador recorre à coleta de dados possíveis dentro de um conjunto que representa uma totalidade. Dessa abordagem surgem os conceitos de população e amostra. Por população, Toledo e Ovale (1991, p. 16) diz que “[...] congrega todas as observações que sejam relevantes para o estudo de uma ou mais características dos indivíduos, os quais podem ser concebidos como seres animados e inanimados.” Já a definição de amostra corresponde a uma parcela selecionada da população que permite, mediante alguns tratamentos estatísticos, fazer inferências sobre a totalidade sobre a qual se pretende tirar conclusões (FIELD, 2009; LAPPONI, 2005a; LEVINE *et al.*, 2011; STEVENSON, 2001; TOLEDO; OVALE; 1991).

Sobre a utilização de modelagens destinadas à realização de inferências sobre uma população, Fiel (2009) diz que o cálculo da média de um conjunto de dados amostrais representa o modelo mais simples usado em estatística. Essa abordagem pode ser vista em Jimeno (2005), quando ao expor alguns modelos que poderiam se aplicados na mensuração de ativos, considerando a abordagem de mercado, apresenta o critério de proporcionalidade apoiado pela média, conforme equação 2, onde:

\bar{a} = média das razões resultantes do quociente entre os preços de mercado e as variáveis explicativas do preço ($a_i = V_i / X_i$).

$$V = \bar{a} (X) \quad (2):$$

Além da média, a autora coloca que o valor de moda, também, poderia ser utilizado, mas observa que, em se tratando de obras de arte, os modelos que trabalham com múltiplas variáveis explicativas seriam adequados, uma vez que são vários os fatores que influenciam na formação dos preços desses objetos (JIMENO, 2005). Este enfoque remete à proposição de aplicação da regressão múltipla como um modelo adequado ao tratamento dos dados coletados destinados à valoração e à realização de inferências sobre a mensuração dessa categoria de bens culturais. Em se tratando de inferências, Toledo e Ovale (1991) dizem que:

[...] a Estatística não é simplesmente uma coleção de dados (estatísticos) nem constitui um substituto do pensamento abstrato teórico ou do exame minudente dos casos excepcionais. Dessa forma, os métodos estatísticos não se opõem, de modo algum, à análise qualitativa dos casos particulares. Ambos os métodos se completam.

Essa observação vai ao encontro da proposta desse trabalho, cujas reflexões sobre a utilização de valor justo como alternativa de medida a ser aplicada à mensuração de bens culturais perpassam as inferências decorrentes da análise quantitativa.

3.4.6 Utilizando o modelo de regressão para estimar valores de bens culturais

Segundo Stevenson (2001), além da função preditiva, quando o modelo teria por finalidade apontar valores futuros de uma variável em função de outras, a regressão também se presta a estimativa, quando utiliza a técnica para encontrar o valor de uma variável com base em valores conhecidos de outras e, ainda, para explicar os valores da variável dependente em relação a independente. Em boa parte da literatura, os modelos de regressão são classificados de simples e múltipla (FIELD, 2009; LAPPONI, 2005a; LEVINE *et al.*, 2011; MADDALA, 2001; STEVENSON, 2001). Enquanto a “[...] regressão linear simples constitui uma tentativa de estabelecer uma equação matemática linear (linha reta) que descreva o relacionamento entre duas variáveis [...] A regressão múltipla envolve três ou mais variáveis.” (STEVENSON, 2001, p. 341, 365). Segundo Levine *et al.* (2011) a análise de regressão possibilita a construção de modelos preditivos para uma variável, denominada de dependente, tomando por base o valor de outras variáveis, classificadas como independentes ou explicativas.

Aplicando a notação “y” para a variável explicada e “x” para a variável explicativa, Maddala (2003) apresenta um esclarecimento sobre a definição de regressão simples e múltipla mediante exposição do exemplo seguinte e demonstrado no quadro 21.

Se variável dependente ou explicada = Y;

se variáveis independentes ou explicativas = X_1, X_2, \dots, X_k ;

então a regressão será simples se $k = 1$ e múltipla se $k > 1$.

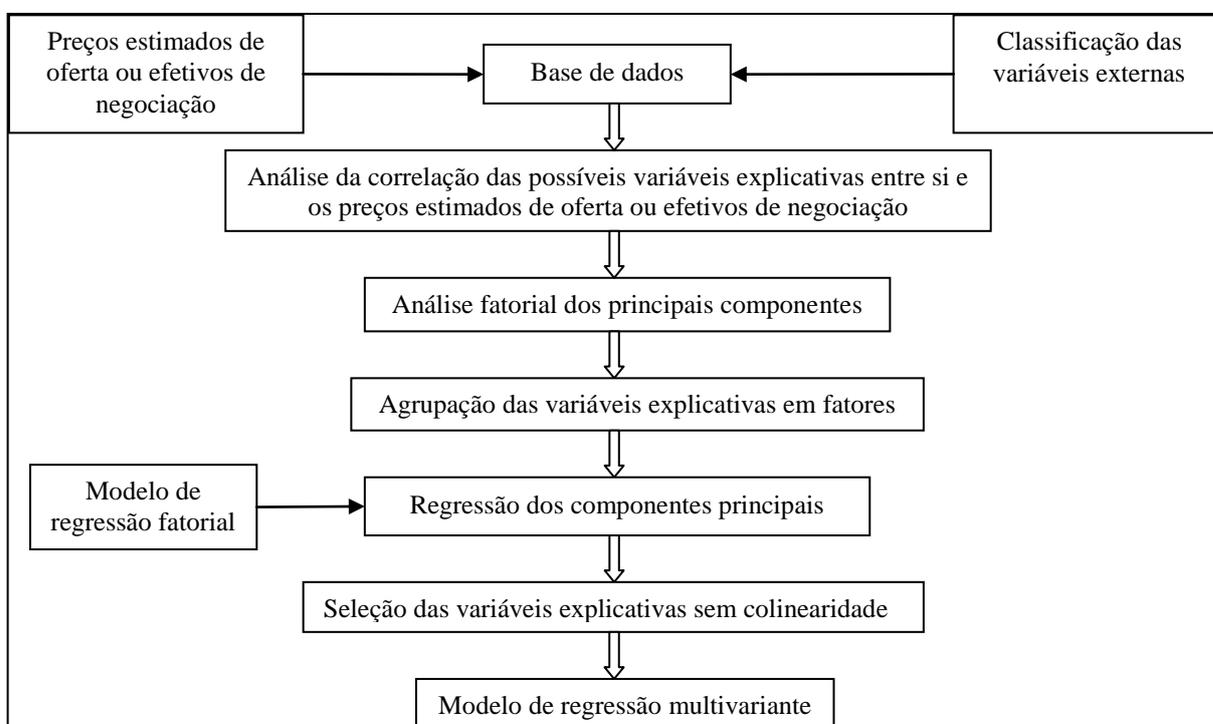
Quadro 21 – Exemplo de tipos de regressão

Tipos de regressão	Exemplo
Simple	Y = vendas X_1 = gastos com publicidade $k = 1$
Múltipla	Y = gastos de consumo de uma família X_1 = renda familiar X_2 = ativos financeiros da família X_3 = tamanho da família $k > 1$

Fonte: Maddala (2003, p. 32-33)

Em relação ao modelo de regressão multivariado, Jimeno (2005) apresenta um fluxo resumido, conforme quadro 22.

Quadro 22 – Fluxo resumido de um modelo de regressão



Fonte: Jimeno (2005, p. 223)

Observando o quadro 22, observa-se que o fluxo que resulta na elaboração do modelo depende da base de dados disponível. Esta questão é abordada por Field (2009, p.

181) que diz ser “[...] importante coletar dados suficientes para obter um modelo de regressão confiável.”. Segundo Lapponi (2005a), o tamanho da amostra, como regra geral, é grande quando $n > 30$. Contudo, quando os cálculos são aplicáveis aos modelos de regressão, a literatura apresenta algumas sugestões, dentre as quais o que toma “[...] por base o teste do modelo como um todos (isto é, testando o R^2) [...]” que recomenda um tamanho mínimo para amostra conforme equação 3, em que a de $50 + 8k$, sendo que a notação k representa o número de previsores (FIELD, 2009, p. 181, grifo do autor).

$$\text{Tamanho mínimo da amostra para modelo de regressão} = 50 + 8k \quad (3)$$

Ao fazer uma abordagem sobre a regressão como ferramenta explicativa e preditiva, outro enfoque é dado por Field (2009, p. 160), quando diz que, na ausência de um melhor modelo, pode se considerar a média “[...] porque em média ela será um bom palpite para um determinado resultado.” Entretanto, dada à amplitude de aplicações e a consistência matemática, o modelo de regressão multivariado torna-se indicado para aplicação na valoração de bens culturais, quando se observa as possíveis variáveis explicativas relacionadas aos dados coletados. (JIMENO, 2005).

Segundo Kasznar e Gonçalves (sd.), a regressão múltipla é uma metodologia estatística de previsão de valores de uma ou mais variáveis de resposta, ou dependentes, por meio de um conjunto de variáveis explicativas, ou independentes, cuja base estatística decorre da regressão linear, que se restringe a duas variáveis e a equação funcional de ajustamento de primeiro grau, que representando uma reta, conforme equação 4.

$$Y = a + bX \quad (4)$$

O modelo mais utilizado para determinar os parâmetros “a” e “b”, no sentido de encontrar uma reta que melhor se ajuste ao conjunto de dados observados, é o Método dos Mínimos Quadrados. (FIELD, 2009; LAPPONI, 2005a; LEVINE *et al.*, 2011; MADDALA, 2003; STEVENSON, 2001) Este método pressupõe que a reta desejada será usada para fazer previsões, de modo que ela deve ser construída de tal forma que os erros dessa previsão se tornem pequenos (MARTHINS; THEÓPHILO, 2009). Considerando que o erro de previsão significa a diferença entre um valor observado em Y e o valor correspondente de \hat{Y} sobre a reta, o método minimiza a soma das diferenças elevadas ao quadrado, entre os valores verdadeiros (Y) e os valores estimados (\hat{Y}), com a utilização da linha de previsão. (LEVINE *et al.*, 2011).

A finalidade do método dos mínimos quadrados é de encontrar a linha de melhor ajuste, mas a avaliação da qualidade dessa linha em relação aos dados remete ao conceito de R^2 , denominado coeficiente de determinação (STEVENSON, 2001). Segundo Levine *et al.* (2011), é fundamental calcular três medidas de variação, quando se usa o método dos mínimos quadrados para determinar o coeficiente de regressão. A primeira medida, que pode ser denominada como a soma total dos quadrados (STQ), subdivide-se em variação explicada e não explicada (FIELD, 2009). A variação explicada denomina-se soma dos quadrados da regressão (SQReg) e decorre da relação entre X e Y, enquanto a variação não explicada ou soma dos quadrados dos resíduos (SQR) resulta de outros fatores que não a relação entre variáveis (LEVINE *et al.*, 2011). A equações 5 demonstra essas relação, onde SQReg representa o resultado da soma das diferenças ao quadrado entre o valor previsto pelo modelo e a média aritmética, enquanto SQR demonstra o resultado da soma das diferenças entre o valor observado e o valor previsto pelo modelagem estatística, representando o grau de imprecisão quando o melhor modelo é ajustado aos dados (FIELD, 2009; LEVINE *et al.*, 2011).

$$STQ = SQReg + SQR \quad (5)$$

Segundo Fied (2009) o cálculo resultante da diferença entre STO e SQR demonstra a melhoria na previsão resultante do modelo ajustado aos dados, acrescentando que, se o resultado encontrado for pequeno, a utilização da regressão não é significativa em relação à média. Entretanto, essa diferença não mede a proporção da variação de Y que é explicada pela variável independente X, mas que pode ser identificado pelo coeficiente de determinação R^2 . A equação 6 apresenta um modelo simplificado de como se calcula o coeficiente de determinação, que representa a relação entre a quantidade de variância explicada pelo modelo e a variância total.

$$R^2 = \frac{SQReg}{STQ} \quad (6)$$

Como já abordado, existem dois modelos de regressão linear, a simples e múltipla. Segundo Levine *et al.* (2011) e Stevenson (2001), o modelo de regressão linear múltiplo utiliza duas, ou mais, variáveis independentes (X_1, X_2, \dots, X_k) para prever, estimar e explicar os possíveis valores da variável (Y) explicada ou dependente, assumindo que existe uma relação linear entre a variável dependente e o conjunto de variáveis independentes. A

representação matemática simplificada desse tipo de modelo de regressão é dada pela equação 7, onde:

Y é a Variável Dependente; a corresponde a um coeficiente técnico fixo, a um valor de base a partir do qual começa Y ; b_k corresponde aos coeficientes técnicos atrelados às Variáveis Independentes; e X_k as Variáveis Independentes. (KASZNAR; GONÇALVES, sd.).

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + \dots + b_kX_k \quad (7)$$

Uma questão a ser observada na elaboração de uma regressão são os pressupostos de linearidade, independência e normalidade de erros e igualdade de variância ou homocedasticidade, conhecido pela sigla LINI, que se ignorados invalidam as inferências realizadas a partir desse modelo e sua generalização. (LEVINE *et al.*, 2011). O quadro 23 apresenta os conceitos representados por cada um desses pressupostos. Nesse modelo o termo do erro aleatório, ou resíduo, é acrescentado à equação 8, que passa a apresentar a seguinte notação matemática:

$$Y = \beta_0 + \beta_1X_{i1} + \beta_2X_{i2} + \dots + \beta_kX_{ik} + \mathcal{E} \quad (8)$$

O erro (\mathcal{E}) representa o reconhecimento de que o modelo não consegue explicar a plenitude dos valores assumidos pela variável dependente (Y), porque “[...] o número de variáveis explanatórias potenciais é tão grande que seria sem dúvida impossível – ou altamente improvável – obter uma descrição perfeita.” (STEVENSON. 2001, p. 352).

Quadro 23 – Pressupostos para construção do modelo de regressão

Pressupostos	Descrição
Linearidade	Os valores médios da variável de saída para cada incremento nos previsores devem estar sobre a reta de regressão, significando que o relacionamento que está sendo modelado é do tipo linear. O modelo que apresenta forma não linear poder ser transformado para forma linear por meio de técnicas logarítmicas, polinomiais ou de relações recíprocas.
Independência dos erros ou resíduos (autocorrelação)	Para quaisquer duas observações os termos resíduos devem ser não correlacionados ou independentes. A independência não se confirma quando se identifica uma relação entre resíduos. A autocorrelação pode ser visualizada mediante plotagem dos resíduos ou identificada com a aplicação do teste estatístico de Durbin-Watson (teste D-W).
Normalidade dos erros ou resíduos	Presume-se que os resíduos em um modelo são variáveis aleatórias, normalmente distribuídas com média zero. Essa hipótese significa que as diferenças entre o modelo e os dados observados são frequentemente zero ou próximo de zero e que as diferenças maiores acontecem ocasionalmente.
Igualdade de variância (homocedasticidade)	Se os resíduos não estão distribuídos ao longo da linha de regressão em torno de todo o intervalo de observações, o pressuposto da variância constante, ou homocedasticidade, é violado. A homocedasticidade requer que a variância dos erros seja constante para todos os valores de X . Assim como na correlação, teste Durbin-Watson pode indicar ausência de homocedasticidade.

Fontes: Field (2009; Levine *et al.* (2011); Kasznar e Gonçalves (sd.)

Além do teste estatístico de Durbin-Watson (teste D-W), existem outros que se aplicados aos modelos de regressão indicam certas qualidades do modelo. O coeficiente de determinação (R^2) indica quão melhores são as predições baseadas na reta de regressão se comparada às baseadas pelo valor médio. Trata-se de uma medida que representa

[...] o grau em que as predições baseadas na equação de regressão (\hat{Y}) superam as predições baseadas em \bar{Y} . [...] Se a dispersão (erro) associada à reta é muito menor que a dispersão (erro) associada \bar{Y} , as predições baseadas na reta serão melhores que as baseadas em \bar{Y} . (STEVENSON, 2001, p. 358, grifo do autor).

Outro teste aplicável ao modelo de regressão é a Análise de Variância ou ANOVA, como também é conhecida. Segundo Martins e Theóphilo (2009), trata-se de um teste que verifica se as variáveis independentes produzem mudanças sistemáticas sobre a variável dependente. Segundo Field (2009), os dados fornecidos pela ANOVA informam se o modelo é um bom previsor dos valores de saída.

Basicamente, a ANOVA tem por finalidade medir, por meio de um teste de igualdade de médias, se o modelo examinado é significativamente melhor para prever a saída que se quer observar, em relação à utilização da média como um bom previsor. (FIELD, 2009; MARTINS; THEÓPHILO, 2009). Ainda segundo os autores, essa verificação se dá mediante análise de F, que representa a razão de melhoria na previsão que resulta do ajuste do modelo e diz ainda se o fator é significativo, ou seja, qual a probabilidade de se obter o valor de F por acaso pela análise de significância.

Em algumas situações, como é o caso dessa pesquisa, são coletados dados qualitativos e, segundo Levine *et al.* (2011, p. 516), “[...] pode ser desejável incluir variáveis categóricas como variáveis independentes [...]” que entram como previsores no modelo de regressão. Entretanto, Field (2009, p. 213) lembra que “O problema óbvio com a utilização de variáveis categóricas como previsores é que muitas vezes temos mais do que duas categorias.” Esse problema decorre do fato que o modelo trabalha com variáveis contínuas ou categóricas de somente duas categorias. Um exemplo desse fator limitativo ocorre quando se quer incluir nos modelos variáveis explicativas que representem mais de duas categorias, como é o caso das técnicas utilizadas na elaboração da obra de arte, enquanto fator explicativo do preço.

Nesse trabalho, temos o caso prático da variável qualitativa denominada de técnica, que contempla as três categorias denominadas óleo sobre tela, aquarela e litografia. “Nesses casos, teremos que utilizar o que foi chamado de **variável dummy** (fictícia).” (FIELD, 2009, p. 212, grifos do autor). A utilização da *dummy* possibilita a inclusão de variáveis independentes qualitativas mediante transformação de três ou mais categorias em somente

duas, que assumem uma condição binária. (LEVINE *et al.*, 2011, p. 518). Segundo Field (2009), existem oito etapas básicas para se concretizar a inclusão de uma variável qualitativa no modelo, mas que se resume contar o número de variáveis *dummy* codificadas e subtrair um, não esquecendo de estabelecer a variável de controle sobre a qual todas as demais serão comparadas. Nesse trabalho, a variável de controle para *dummy* técnica empregada foi a óleo sobre tela, frente a qual as demais foram comparadas. A escolha da técnica óleo sobre tela para assumir a condição de variável de controle se deu por ela representar obras de maior valor e porque foram coletados mais dados desse grupo. O quadro 24 ilustra essa codificação.

Quadro 24 – Exemplo de codificação de variável *dummy*

Categorias	Variável <i>dummy</i> 1	Variável <i>dummy</i> 2
Óleo sobre tela (grupo de controle)	0	0
Aquarela	1	0
Litografia	0	1

Fonte: Field (2009, p. 214, adaptado)

Como se pode observar no quadro 24, devem ser incluídas tantas variáveis *dummy* quanto forem os aspectos qualitativos que serão observados pelo modelo, mas lembrando da regra de contar o número de categorias menos um. Esse um a menos corresponde à variável de controle, que o valor zero em todas as *dummy* observadas (LEVINE *et al.*, 2011).

A teoria recomenda certos cuidados quando se trabalha com variáveis qualitativas em modelos de regressão. Um desses cuidados refere-se à definição da significância da variável de controle, que no caso desse estudo foi selecionada a técnica óleo sobre tela por representar o maior número de observações e por apresentar valor médio superior às aquarelas e litografias.

3.4.7 Objeto da pesquisa⁵⁴

Esta pesquisa intenta apresentar uma proposta de mensuração, pelo critério de valor justo, para as obras de Cícero Dias restritas às técnicas óleo sobre tela, aquarelas e litografias ou litogravuras. O estudo delimitado às obras de Cícero Dias elaboradas sobre estas três técnicas tem como objetivo favorecer a comparabilidade com o acervo do mesmo artista que se encontra sob o controle do Museu do Estado de Pernambuco (MEPE), com o propósito estimar o valor justo destas obras mediante aplicação do modelo de mensuração.

⁵⁴ Além das obras referenciadas, este tópico utilizou os materiais disponibilizados nos seguintes endereços eletrônicos: www.itaucultural.org.br; www.fundaj.gov.br; www.galeriaerrolflynn.com.br; www.mac.usp.br; www.brasilcultura.com.br; www.gravura.art.br; www.cultura.pe.gov.br; www.fundarpe.pe.gov.br.

3.4.7.1 Cícero Dias – o artista

Cícero Dias nasceu no dia 5 de março de 1907, no Engenho Jundiá, no município de Escada, em Pernambuco. Foi o sétimo, dos onze filhos de Pedro dos Santos Dias e Maria Gentil de Barros e, ainda, pelo lado materno, neto do Barão de Contendas. Aos 13 anos de idade, foi para o Rio de Janeiro, ficando interno no mosteiro de São Bento, onde teve sua formação sedimentada pela leitura precoce e intensiva. Nesse mesmo período, entre os anos de 1925 a 1927 Cícero conheceu, dentre outras, figuras importantes da época, o escritor José Lins do Rego, o poeta Manuel Carneiro de Sousa Bandeira Filho, o pintor, desenhista, ilustrador e caricaturista Emiliano Augusto Cavalcanti de Albuquerque e Melo (conhecido como Di Cavalcanti) e o imortal da Academia Brasileira de Letras José Pereira da Graça Aranha, que podem ter exercido algumas influências sobre sua vida e suas obras. A primeira exposição de Cícero Dias ocorreu em 1928 e teve lugar em um hospício, porque, há época, nenhuma galeria de arte se interessava por arte moderna. O trabalho exposto foi seu painel intitulado “Eu vi o mundo... Ele começa no Recife”, que utilizou na sua composição tinta em pó e óleo de peixe sobre papel. (FONTES, 1993).

Cícero Dias era amigo de Gilberto Freyre e simpatizante do Partido Comunista Brasileiro (PCB), motivo pelo qual foi perseguido em 1937, quando o então Presidente Getúlio Vargas instalou a ditadura do Estado Novo, tendo, por várias vezes seu ateliê invadido por tropas policiais. Por essa razão e incentivado por Di Cavalcanti, viaja para Paris onde conhece, dentre outros, os desenhistas, gravuristas e escultores Henri Matisse e Pablo Picasso, com quem faz amizade. Picasso torna-se padrinho da única filha de Cícero Dias, Sylvia Maria Dias, fruto do casamento com a sua esposa Raymonde Dias, de origem francesa.

A história do autor é rica, e outras passagens da vida e obra do artista estão nos anexos A e B, mas cabe registrar que em 1942, durante a II Guerra Mundial, Cícero Dias foi preso pelos nazistas e enviado à cidade alemã de *Baden-Baden*, juntamente com um grupo do qual fazia parte o escritor João Guimarães Rosa, que exercia o cargo de Cônsul-adjunto do Brasil na Alemanha. Após ser libertado, junto com o grupo, em troca de espões nazistas que estavam encarcerados no Brasil, Cícero Dias passa a viver em Lisboa, como Adido Cultural da Embaixada do Brasil, de onde saíria em 1945, atendendo ao pedido do amigo Pablo Picasso, para retornar à Paris, cidade onde viveria até sua morte em 2003, aos 95 anos de idade.

Além do episódio relatado, cabe o registro de dois outros fatos, por seus significados para o Estado de Pernambuco. O primeiro é a inauguração do primeiro mural abstrato da

América Latina. O mural, elaborado em 1948, foi pintado no prédio da Secretaria da Fazenda de Pernambuco. O segundo evento ocorreu em 2002, quando inspirado por seu trabalho “Eu vi o mundo... Ele começa no Recife”, Cícero Dias cria uma enorme rosa dos ventos que está plantada no piso da Praça Marco Zero, na cidade do Recife.

3.4.7.2 Fases artísticas de Cícero Dias⁵⁵

Em sua primeira fase artística, Cícero Dias privilegiou aquarelas e óleos, e produziu os quadros como: Sonho de uma prostituta (1930-1932), Engenho Noruega (1933), Lavouras (1933), Porto (1933) e Ladeira de São Francisco (1933). Durante a segunda fase (1936-1960), onde prevaleceram a figuração e a abstração, destacaram-se as seguintes obras: Mulher na janela (1936), Mulher na praia (1944), Mulher sentada com espelho (1944), Composição sem título (1948), *Exact* (1958), *Entropie* (1959). Por fim, em sua terceira fase (1960-2000), onde a mulher era um símbolo constante, ele pintaria a Composição sem título, em 1986.

Contudo, em razão da diversidade de classificações encontradas, essa pesquisa adotou a categorização das fases artísticas de Cícero Dias que foi elaborada por Assis Filho (2006). O quadro 25 apresenta essa categorização e a respectiva numeração assumida por essa pesquisa, com a finalidade de identificar cada uma das fases.

Quadro 25 – Categorização das fases artísticas

Categorização	Períodos	Escala
Encantamento e sedução – Aquarelas	décadas de 1920-1930	1
Crônicas e costumes – Pinturas.	década de 1930	2
A partida para Paris – Série vegetal.	década de 1940	3
Formas, cor e luz – Abstração.	décadas de 1950-1960-1970	4
O Sol interior – Entropias.	década de 1960	5
Memória e imaginação – Figuração lírica.	décadas de 1950-1960	6
Lirismo e geometria – Nova figuração.	décadas de 1970 a 1990	7

Fonte: Assis Filho (2006)

3.4.7.3 Técnicas utilizadas nas obras pesquisadas do artista

Dentre as diversas técnicas de pintura e suas combinações, este trabalho está delimitado a pintura a óleo sobre tela, aquarelas e litogravuras. Cada uma dessas técnicas apresenta característica que as diferenciam das demais e possui valores econômicos distintos.

A pintura a óleo é uma técnica artística que utiliza tintas a óleo aplicadas com

⁵⁵ O texto do primeiro parágrafo foi retirado do sítio eletrônico da Fundação Joaquim Nabuco, no endereço: http://basilio.fundaj.gov.br/pesquisaescolar/index.php?option=com_content&view=article&id=563. Acesso em: 29/09/2012.

pincéis, espátulas, ou outros meios, sobre telas de tecido, superfícies de madeira ou outros materiais. No caso do óleo sobre tela, o suporte da obra é a tela, que pode ser feita de linho cru ou de outras fibras. Esse tipo de pintura se constitui em obras de maior valor em relação às aquarelas e litografias. Já a aquarela é uma técnica de pintura na qual os pigmentos se encontram suspensos ou dissolvidos em água. Os suportes utilizados na aquarela são muito variados, embora o mais comum seja o papel com elevada gramagem. São também utilizados como suporte o papiro, casca de árvore, plástico, couro, tecido, madeira e tela.

Outra técnica utilizada é a litografia ou litrogravura. Descoberta por Alois Senefelder, em 1796, quando estudava as possibilidades da pedra calcária para fazer impressões, a técnica parte do princípio químico que água e gordura se repelem. As imagens são desenhadas com material gorduroso sobre pedra calcária e com a aplicação de ácido sobre a mesma, a imagem é gravada. Assim como a gravura em metal, essa técnica também necessita de uma prensa para transferir para o papel a imagem gravada na pedra. No anexo C são encontrados exemplos de cada uma dessas técnicas que possuem características e formas de apreciação diferenciadas em razão da qualidade, do material empregado, do suporte e, principalmente, pelo interesse do mercado de arte, que se reflete nos preços verificados para cada tipo de obra.

3.4.7.4 O mercado de arte no Brasil

Uma questão que exerceu influência sobre as abordagens inseridas nesse estudo foi quanto à forma como ocorre a apreciação econômica das obras de arte. No mercado de arte, coexistem três formas de precificação. Uma é o preço de ateliê ou de origem - aquele que o profissional de mercado paga ao artista pelo trabalho, para depois revendê-lo. Esse preço pode chegar até 50% do preço de tabela, que é valor estipulado pelo artista para colocação da obra para venda, ou seja, é o preço sugerido pelo artista. A terceira modalidade de precificação corresponde ao valor estipulado pelo mercado, como resultado das técnicas de avaliação descritas no quadro 6 e de um conjunto de valores negociados que se configuram na média de preços encontrados⁵⁶.

Essa pesquisa usou como fonte de pesquisa os preços coletados em leilões de arte porque representam a apreciação econômica materializada por meio das precificações de mercado. Na perspectiva desse trabalho, coloca-se que quando o autor do trabalho morre, "a tabela desse autor morre com ele", passando a valer unicamente as regras de mercado que são

⁵⁶ <http://www.investarte.com/consultarte/scripts/acompanhando/50.asp>;
<http://www.pitoresco.com.br/consultoria/mercado/mercado18.htm>. acesso em 26/01/2012.

regidas, inicialmente pelo binômio "qualidade/procura", cujos valores são materializados em leilões ou por galeria de arte.⁵⁷ Essa lógica que rege o mercado de arte está resumida na reportagem aportada no anexo I.

⁵⁷ Ibidem.

4 PROCEDER METODOLÓGICO

Esta seção tem por finalidade apresentar as classificações aderentes a essa pesquisa e descrever os métodos empregados para se alcançar os objetivos propostos. Seguindo a definição de Marconi e Lakatos (2010, p. 65) “[...] método é o conjunto de atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar objetivos [...] traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista”. Na mesma linha, Martins e Theophilo (2009, p. 37, grifo do autor) dizem que “[...] método (do grego *méthodos*) é o caminho para se chegar a determinado objetivo.”

Segundo Gil (2010) a classificação da pesquisa é um procedimento inicial que confere racionalidade às fases requeridas para execução do trabalho. Segundo esta abordagem, o autor apresenta um sistema de classificação segundo a área de conhecimento, a finalidade, os objetivos mais gerais e quanto aos métodos empregados na pesquisa (GIL, 2010). Tomando como referência esse sistema, o estudo em questão pode ser classificado quanto à área de conhecimento e segundo sua finalidade como social aplicada. Tal classificação adere tanto ao fato de a contabilidade pertencer ao campo das ciências sociais aplicadas quanto, também, ao problema proposto na pesquisa, que tem por finalidade oferecer uma resposta que satisfaça uma questão específica de determinado segmento social.

Sobre os objetivos, este estudo pode ser classificado de finalidade exploratória, embora presente, secundariamente, um caráter descritivo. As pesquisas exploratórias têm por intento considerar os variados aspectos do fenômeno estudado a fim de proporcionar familiaridade com o problema, enquanto na descritiva predomina a abordagem voltada para a exposição e detalhamento das características de determinada população ou identificação de possíveis relações entre variáveis (GIL, 2010). A relevância do estudo exploratório está no fato de proporcionar formas de construção do conhecimento em torno de um determinado problema.

Uma das formas de classificação, segundo os métodos empregados, observa a natureza qualitativa ou quantitativa dos dados coletados como uma forma de categorização (GIL, 2010). Sob esse aspecto, esse estudo se qualifica como de natureza qualitativa e quantitativa. Segundo Martins e Theóphilo (2009, p. 107) “É descabido o entendimento de que possa haver pesquisa exclusivamente qualitativa ou quantitativa. Investigações científicas contemplam ambas.” Nessa perspectiva, entende-se que as pesquisas se deparam com certos fenômenos que não se explicam por meio de análises, unicamente, qualitativas ou quantitativas dos fenômenos estudados, exigindo, em alguns casos, uma abordagem não

dicotômica de tratamento dos dados, mas de complementaridade. (BULMER, 1984; MARTINS; THEÓPHILO, 2009; TOLEDO; OVALE, 1991).

4.1 Método de pesquisa

Considerando a abordagem exploratória da pesquisa, a lógica empregada foi dedutiva. A abordagem predominantemente dedutiva foi utilizada nessa pesquisa por fazer uso das teorias, leis e modelos, apresentados pela literatura, que aplicados a um caso exemplificativo particular procura comprovar as suposições construídas ao longo do trabalho. Esse enfoque justifica-se, primeiro, pelo fato de que as proposições formuladas estão fundamentadas em uma revisão da literatura sobre o problema de pesquisa e, segundo, porque as suposições foram submetidas à comprovação mediante aplicação de modelos sobre uma situação específica.

O processo dedutivo está presente, nesse trabalho, no que se refere às formulações apoiadas pela teoria da mensuração e pelas conceituações e definições de valor justo, presentes na literatura, que foram fundamentais na construção das premissas. Segundo Marconi e Lakatos (2010, p. 73) o método “[...] dedutivo tem o propósito de explicar o conteúdo das premissas.” Contrariamente à indução, o processo dedutivo parte de teorias e leis para, tomando por base formulações generalizadas, predizer fenômenos particulares. Já o processo mental de indução considera que resultados suficientemente constatados, sobre eventos particulares, permite realizar inferências que levem a generalizações formuladoras de leis e teorias (MARCONI; LAKATOS, 2010).

4.2 Delimitação da pesquisa

Segundo Marconi e Lakatos (2010), a pesquisa pode ser limitada pelo assunto ou o objeto. Essa pesquisa delimita seu objeto de investigação ao aporte na literatura sobre a teoria da mensuração, que fundamentou as proposições direcionadas para a elaboração de uma estimativa de valor justo (*fair value*) aplicada na valoração de bens culturais musealizados obtidos a título gratuito.

Com o propósito de viabilizar a construção da pesquisa no sentido de apresentar a comprovação das proposições, foram coletados dados relativos às negociações de obras de Cícero Dias em mercado de leilões. Esses dados foram submetidos ao tratamento estatístico, configurando uma abordagem de natureza quantitativa das variáveis investigadas.

Contudo, objetivando evitar possíveis equívocos na análise quantitativa, foram coletadas informações de natureza qualitativa sobre as obras e o autor Cícero dias. Esses

dados foram obtidos por meio de pesquisa bibliográfica e documental, sob a permissão do MEPE, referentes a algumas características presentes nas obras, como a técnica utilizada, o período de execução e fase, assim como, também, outras informações de natureza quantitativa, como dimensões das obras, termo de avaliação e quantidade do acervo. Segundo Martins e Theophilo (2009, p. 54), “Pesquisa bibliográfica procura explicar e discutir um assunto, tema ou problema com base em referências publicadas em livros, periódicos, revistas, enciclopédias, dicionários, jornais, sites, CDs, anais de congressos etc.”. Abordando o aspecto bibliográfico da pesquisa, Gil (2010, p. 29) enfatiza que:

Praticamente toda pesquisa acadêmica requer em algum momento a realização de trabalho que pode ser caracterizado como pesquisa bibliográfica. Tanto é que, na maioria das teses e dissertações desenvolvidas atualmente, um capítulo ou seção é dedicado à revisão bibliográfica, que é elaborada com o propósito de fornecer fundamentação teórica para o trabalho, bem como a identificação do estágio atual do conhecimento referente ao tema.

Por pesquisa documental, Martins e Theophilo (2009, p. 55) afirmam que “[...] é características dos estudos que utilizam documentos como fonte de dados, informações e evidências.” A abordagem documental difere da pesquisa bibliográfica apenas pela natureza das fontes. Nessa perspectiva, a pesquisa documental abrange a consulta de toda e qualquer informação registrada. Nessa perspectiva, a pesquisa bibliográfica e documental, realizada no MEPE, proveu o instrumental necessário à delimitação sobre quais dados deveriam ser coletados no mercado. Essa delimitação direcionou a pesquisa para a coleta de informações sobre as obras de Cícero Dias restritas àquelas cujas técnicas fossem óleo sobre tela, aquarelas e litografias e estivessem individualizadas. Dessa forma, foram descartadas as observações relativas a obras com técnicas que não eram de interesse dessa pesquisa e àquelas levadas à negociação em conjunto com outras. Os dados encontrados referentes às obras levadas à negociação em conjunto foram desconsideradas porque as informações disponibilizadas não possibilitavam a individualização do valor. O quadro 26 discrimina os registros encontrados que aderem aos parâmetros estabelecidos para delimitar o objeto.

Quadro 26 – Características qualitativas coletadas

Características qualitativas	Leilões		Acervo do MEPE	
	Qde.	%	Qde.	%
Óleo sobre tela	159	47	5	15
Aquarela	52	15	7	20
Litografia	40	12	22	65
Observações descartadas (outras técnicas)	90	26	-	-
Totais observados	341	100	34	100
Totais válidos	251	74	34	100

Fontes: Sítio Catálogo das Arte e MEPE.

Outra delimitação da pesquisa refere-se à extensão, “[...] porque nem sempre se pode abranger todo o âmbito onde o fato se desenrola.” (MARCONI; LAKATOS, 2010, p. 146). O limite à extensão dessa pesquisa foi de caráter temporal (relacionado ao intervalo de tempo entre os registros observados) e espacial (que delimita os locais de coleta de dados).

A delimitação temporal relaciona-se ao intervalo de negociação das obras de Cícero Dias. Este estudo observou todos os registros disponibilizados de leilões, compreendendo o período de maio de 2004 a setembro de 2012. Na tabela 1 pode se ver o volume de obras levada à leilão durante o período observado.

Tabela 1 – Volume de negociações por ano

Período	Volume de negociações	
	Qde.	%
2004 ⋮ 2006	6	2
2007	52	21
2008	38	15
2009	47	19
2010	40	16
2011	43	17
2012	25	10
Totais	251	100

Fonte dos dados: sítio Catálogo das artes

Os dados apresentados na tabela 1 referem-se aos registros de negociações que foram validados. Dessa forma, mesmo tendo sido encontrado apenas 6 registros entre os anos de 2004 a 2006, estes foram considerados pela pesquisa por serem aderentes aos parâmetros de demarcação do objeto.

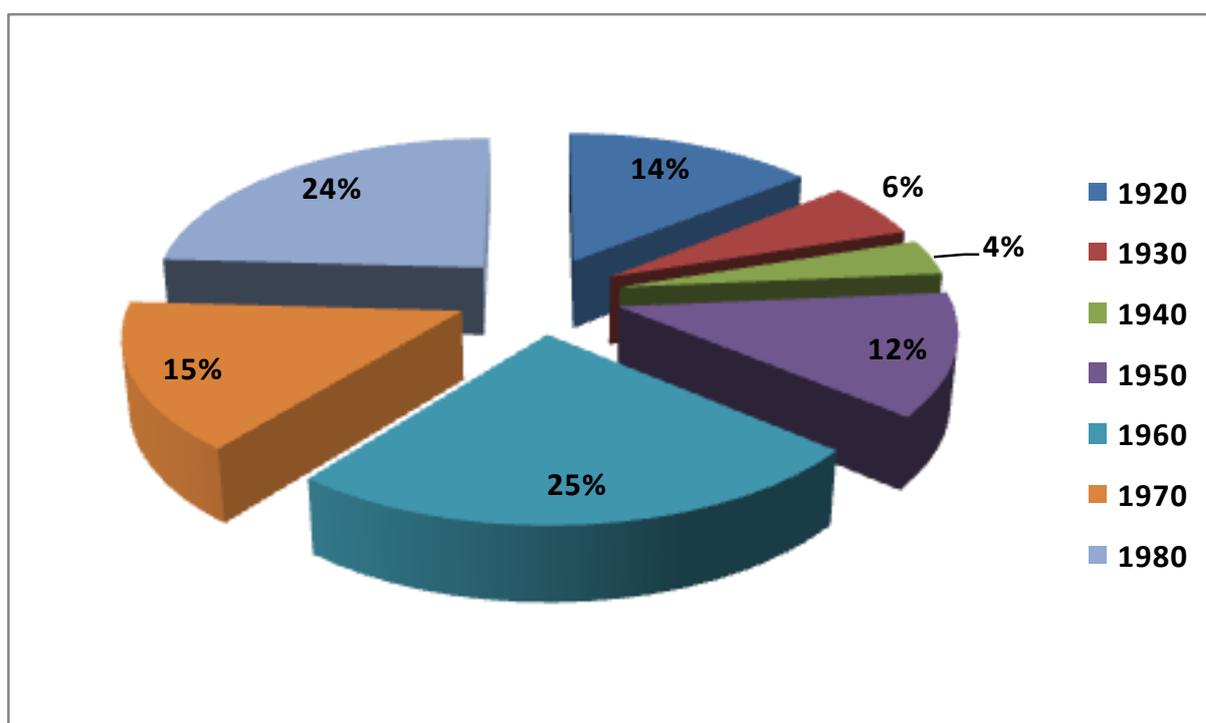
Os dados coletados sobre as obras levadas à negociação (tabela 1) possibilitaram a identificação da época em que as obras foram produzidas.⁵⁸ Essa informação se faz pertinente porque a classificação elaborada por Assis Filho (2006) agrupa e delimita as fases do artista Cícero Dias (quadro 25) dentro de um intervalo temporal. Entretanto, Assis Filho (2006) afirma que pode não haver relação entre a datação de uma obra e a fase artística do autor. O gráfico 1 sumariza os dados relativos ao volume de obras negociadas entre os anos de 2004 a 2012, segmentado por décadas.

Tendo por finalidade incluir no modelo a variável fase, foram coletadas informações sobre as obras ofertadas nos leilões para a elaboração de uma categorização, seguindo o modelo de Assis Filho (2006). Nesse ponto, recorrendo aos canais especializados em

⁵⁸ A frequência dos registros foi segmentada em década para permitir um ordenamento sumarizado e, também, porque muitas obras não apresentam uma datação exata.

avaliações de objetos de arte, cabe observar que, mantendo tudo mais constante (artista, técnica empregada e tamanho), algumas obras possuem maior apreciação econômica em razão da fase artística a qual pertence. Dentro dessa visão, que considera algumas fases mais valorizadas que outras, foi cogitada a elaboração de uma escala que ordenasse as fases do artista Cícero Dias por ordem de importância. Entretanto, pelas observações realizadas, não foram encontrados dados suficientes que permitissem a elaboração de uma escala ordinal.

Gráfico 1 – Frequência da produção artística de Cícero Dias por décadas



Fonte: Catálogo da Artes (2012)

Pela observação do gráfico 1, constata-se que quase metade das obras negociadas pertencem às décadas de 1960 (25%) e 1980 (24%). Essa configuração pode representar uma limitação do modelo, ao se inserir a variável fase do artista está inserida na equação. O viés decorre do fato que o modelo será aplicado ao caso exemplificativo onde, das 34 obras de Cícero Dias constantes do acervo do MEPE, (32%) pertencem à década de 1930, contra somente 6% de obras ofertadas em leilões. Deve ser observado que os percentuais foram calculados sobre as obras individualizadas ofertadas em leilões, incluindo aquelas não vendidas.

A segunda delimitação dessa pesquisa é de caráter espacial. Nesse aspecto, a coleta de dados foi realizada no MEPE, na modalidade presencial, e no Catálogo das Artes, que é um sítio eletrônico onde são registrados os valores de negociação e algumas características de identificação das obras negociadas em leilões no Brasil.

4.3 Fontes de pesquisa

Para a coleta de dados utilizou-se a pesquisa bibliográfica em fontes secundárias, descrita por Marconi e Lakatos (2010) como informações obtidas por meio de em imprensa escrita, meios audiovisuais e publicações. Sobre as fontes de dados secundárias, Marconi e Lakatos (2010, p. 166) enfatizam que “[...] a pesquisa bibliográfica não é mera repetição do que já foi dito ou escrito sobre certo assunto, mas propicia o exame de um tema sob novo enfoque ou abordagem, chegando a conclusões inovadoras.” Essa abordagem adere à classificação dessa pesquisa, segundo seus objetivos mais gerais, como de cunho exploratório.

Outra base de coleta de informações utilizada foi a documental, que segundo Marconi e Lakatos (2010, p. 169) “[...] constitui-se, em geral, no levantamento de dados no próprio local onde os fenômenos ocorrem.” Dessa forma, foi realizada pesquisa de campo de caráter quantitativo e descritivo sobre as obras de Cícero Dias. As fichas de registros das obras, outros documentos⁵⁹ e materiais bibliográficos, disponibilizados pelo MEPE, foram as bases de coleta de informações de caráter qualitativo e quantitativo das obras. A análise desse material favoreceu os aspectos exploratórios da pesquisa, no sentido de propiciar a familiaridade com o objeto pesquisado. Por essa abordagem, além dos dados quantitativos, foram coletadas informações sobre o autor e suas obras, fases artísticas e sua história de vida que demandaram ampla pesquisa bibliográfica, em paralelo a consulta a documentos e dados informais.

O sítio eletrônico denominado Catálogo das Artes⁶⁰ foi outra fonte de coleta de informações, cuja pesquisa foi realizada no período compreendido entre dias 23/10 a 21/11/2012, mediante acesso aos registros de obra de arte levadas a leilão entre anos de 2004 a 2012. O portal utiliza sistemas de buscas por artista, técnica utilizada, século, década ou anos da obra, além de palavra-chave, podendo a pesquisa ser ordenada por data da negociação e por preço praticado. Os sistemas de busca utilizados na pesquisa dos dados foram técnica utilizada e ordenado por data de negociação. Esse ordenamento por data foi fundamental para trazer a valor presente os preços observados, enquanto a busca por técnica se deu porque essa classificação representa uma distinção qualitativa que se reflete nos preços praticados, conforme se observa na tabela 2, que apresenta os valores médios encontrados para cada categoria.

⁵⁹ Os resultados dessa pesquisa encontram-se apontados nos anexos de I a VIII e no apêndice I

⁶⁰ <http://www.catalogodasartes.com.br>

Tabela 2 – Valores médios de negociação

Técnica utilizada	Volume de negociações	Valores médios de negociação (R\$)
Óleo sobre tela	159	185.377
Aquarela	52	62.922
Litografia	40	5.606

Os valores médios foram calculados sobre os preços atualizados pelo INPC, para a data de 30/09/2012, com a utilização de números-índice obtidos mediante cálculo na variação do Índice Nacional de Preços ao Consumidor (INPC). Esse índice, selecionado como fator de atualização por essa pesquisa, é divulgado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

Os dados extraídos do portal encontram-se tabulados (apêndice A) com as informações complementares, como fator de atualização e a fase da qual fazem parte as obras negociadas. Essa tabulação se configurou na base de dados sobre a qual foram realizados os tratamentos estatísticos.

4.4 Abordagem empregada na análise dos dados

A análise dos dados se deu em duas etapas. A primeira de natureza qualitativa, com o objetivo de ampliar o conhecimento sobre o tema pesquisado e objeto de pesquisa, possibilitando, dessa forma, a compreensão sobre o funcionamento do mercado de leilões de arte, dos conceitos envolvidos no estabelecimento de classificações e categorizações das obras. Essa etapa foi fundamental para se reconhecer as dificuldades de se manipular, estatisticamente, algumas das variáveis encontradas, dada a diversidade de valores agregados aos objetos de arte, sejam eles culturais, sociais ou políticos, que, não necessariamente, estão plenamente refletidos na valoração econômica das obras. (REIS, 2010; SOUZA FILHO, 2005; TOLILA, 2007). Sobre a definição de variável, Levine *et al.* (2011) diz se referir a uma determinada característica encontrada em um fenômeno ou objeto.

A segunda etapa da análise foi de natureza quantitativa, mediante utilização do ferramental fornecido pela estatística para adequação dos dados coletados a um modelo. Segundo Field (2009), tudo em estatística se resume a um modelo que pode ser representado pela equação 6.

$$\text{Saída} = (\text{Modelo}_i) + \text{erro}_i \quad (6)$$

Explicando o significado do erro no campo da estatística, Field (2009) utiliza a média, por considerá-lo como o modelo mais simples. Nessa perspectiva, o autor afirma que a

média corresponde a um modelo criado para representar um valor hipotético que resume um conjunto de dados e que as diferenças encontradas entre esse modelo e os dados observados correspondem aos desvios, que podem ser interpretados como erro do modelo. (FIELD, 2009).

A apreciação de dados coletados por modelos encontra-se no campo das análises quantitativas que, segundo Martins e Theóphilo (2009), “[...] são aquelas em que os dados e as evidências coletados podem ser quantificados, mensurados.” De acordo com Stevenson (2001) os modelos são um dos principais instrumentos utilizados pela estatística, constituindo em versões simplificadas de uma realidade complexa. Essa perspectiva denota o reconhecimento de que, por mais complexo que seja o tratamento estatístico aos quais os dados estejam submetidos, não se pode fazer afirmações absolutas sobre os resultados encontrados, de modo que todo modelo estatístico contempla o erro, cuja mensuração indica a distância do modelo dos dados reais (FIELD, 2009; LAPPONI, 2005a; LEVINE *et al.*, 2011; MADDALA, 2003; STEVENSON, 2001). Essa perspectiva adere ao presente trabalho que reconhece como principal dificuldade a manipulação estatística das variáveis identificadas na literatura que exercem influências sobre a apreciação econômica das obras de arte, uma vez que algumas características relacionadas aos bens culturais podem não estar refletidas na valoração econômica representada pelo valor de negociação do mercado (BRASIL, 2012c).

4.5 Tratamento aplicado aos dados

O tratamento dispensando aos dados é uma etapa que têm por finalidade alcançar a uma solução para a proposição de estimar o valor justo como uma alternativa de mensuração de bens culturais musealizados obtidos a título gratuito. Dessa forma, o estudo parte da premissa que, na ausência de um modelo melhor, a média pode ser utilizada como uma medida que se apresenta como uma resposta razoável sobre determinado fenômeno (FIELD, 2009). Contudo, esta pesquisa levanta a suposição de que o modelo de regressão oferece uma resposta estatisticamente mais segura que a média, dada natureza das variáveis envolvidas quando se observa o fenômeno de formação dos preços de mercado das obras de arte. Nesse contexto, as informações coletadas foram tratadas com a finalidade de fornecer variáveis que pudessem alimentar um modelo de regressão.

Considerando o volume e a natureza dos dados coletados, o modelo construído apresenta diversas variáveis explicativas ou independentes que influenciam a variável resposta, ou de saída, no caso o preço de mercado. Esse modelo, contendo diversas variáveis explicativas do preço corresponde à regressão linear múltipla, que é uma variante da regressão

linear simples. (LAPPONI, 2005a; LEVINE *et al.*, 2011; STEVENSON, 2001).

Conforme já visto, a regressão linear simples corresponde a um modelo estatístico na qual uma única variável independente ou explicativa é utilizada para prever um resultado, enquanto que a regressão linear múltipla utiliza mais de uma variável. (FIELD, 2009; MADDALA, 2003). Segundo Martins e Theóphilo (2009), o termo linear descreve que o modelo representado pela equação é ajustado por uma reta (7), em que β representa a inclinação dessa reta e α o intercepto com o eixo de Y , quando $X = 0$, enquanto que \mathcal{E} representa o erro de Y para cada observação i .

$$Y_i = \alpha + \beta X_i + \mathcal{E}_i \quad (7)$$

Entretanto, considerando as características dos dados coletados e a natureza da pesquisa, o modelo requerido aponta para a utilização da regressão linear múltipla, em decorrência da existência de mais de uma variável explicativa das saídas, que pode ser representada pela equação 8.

$$Y_i = \alpha + \beta_1 X_{1i} + \beta_2 X_{2i} + \dots + \beta_k X_{ki} + \mathcal{E}_i \quad (8)$$

No modelo proposto, algumas variáveis são de natureza qualitativa, ou categórica, que respondem pela apreciação econômica da obra de arte. Estas foram inseridas no modelo como variáveis explicativas *dummy*. Segundo Field (2009) essa situação se configura quando há necessidade de se incluir variáveis não numéricas no modelo.

No caso desse estudo, foram consideradas, com potenciais para inclusão no modelo, as variáveis denominadas dimensão da obra, técnica utilizada, fase do artista, autoria e evocação. As duas últimas variáveis são encontradas na classificação proposta do Jimeno (2005) e que nessa pesquisa resumem os dados coletados que identificam as obras assinadas, que possuem certificados de autenticidade, as originárias de alguma coleção, que participaram de exposições e das que estão citadas em catálogos de arte, livros e outras publicações especializadas. Nessa perspectiva, a dimensão da obra assume a condição de variável quantitativa e as demais de variáveis categóricas ou qualitativas (*dummy*), conforme abordado no tópico 3.4.6.

Essa abordagem é aderente com a proposta do FASB, em relação às técnicas a serem adotadas para o valor justo, compreendendo a abordagem de mercado, no nível dois, que contempla o tratamento estatístico de dados coletados (FASB, 2007). No Brasil, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) recomenda que, para as aquisições não onerosas de objeto que tenha mercado, seu custo deve ser mensurado pelo seu valor justo na

data da aquisição, acrescentando que se não existir transações de mercado comparáveis de um ativo o seu valor justo só pode ser mensurado com segurança se probabilidades de várias estimativas, dentro dessa faixa, puderem ser razoavelmente avaliadas e utilizadas na mensuração (BRASIL, 2012c). A utilização de métodos alternativos de valoração de ativos culturais, também, é abordada por Jimeno (2005), que incentiva a aplicação de modelos mensuração baseados em técnicas estatísticas, que apresentam menos vieses que as práticas de mercado. Nesse sentido, muito embora as obras de Cícero Dias possuam preços de mercado, será aplicado tratamento estatístico com a finalidade de reduzir possíveis vieses de mercado.

4.6 Definição dos dados utilizados no modelo

As observações validadas, por serem aderentes aos parâmetros estabelecidos para delimitar o objeto, incluem as obras levadas a leilão sem a conclusão da negociação, ou seja, a obra foi ofertada, mas não vendida. Os registros encontrados não permitiram identificar as razões pelas quais obras ofertadas não foram demandadas. Por não fazer parte do escopo desse trabalho realizar análise sobre os parâmetros que determinam as variáveis envolvidas nas escolhas de consumo de obras de arte, foram excluídos da base utilizada no modelo de regressão os dados relativos às obras ofertadas, mas não vendidas.

Esse processo de seleção de elementos da população⁶¹, seguindo determinados critérios, é classificado como amostragem não probabilística (ALZINA *et al.*, 2004; LEVINE *et al.*, 2011). Segundo Stevenson (2001), amostragem consiste em procedimentos que podem adotados para extração de uma amostra⁶² da população. Essa pesquisa assume que os dados coletados compõem uma amostra de uma população infinita porque decorrem de processos de negociações de leilões de obras de arte, cujos fenômenos continuam ocorrendo após o encerramento do período de observação. Por esse enfoque, Stevenson (2001) diz que população infinita caracteriza-se por gerar fenômenos que nunca terminam, de modo que se torna impossível o exame de todos os itens (censo) derivados de eventos dessa natureza.

4.7 Etapas da pesquisa

A aplicação dos resultados dessa pesquisa ao caso exemplificativo decorre da natureza exploratória e da abordagem dedutiva, em que se parte de formulações mais gerais para o caso particular (MARCONI; LAKATOS, 2010). Sob esse enfoque, foram elaboradas

⁶¹ População consiste no conjunto de todos os indivíduos que possuem, pelo menos, uma característica comum e sobre os quais se deseja tirar conclusões. (ALZINA *et al.*, 2004; LEVINE *et al.*, 2011).

⁶² Amostra corresponde a um subconjunto da população que foi selecionada para análise (*ibidem*).

as seguintes etapas descritas no quadro 27, com a finalidade de responder as suposições do trabalho. Essas etapas procuram apresentar um detalhamento dos objetivos específicos, descrevendo um conjunto de ações ordenadas para se atingir ao objetivo proposto de estimar o valor justo para as obras de Cícero Dias sob o controle patrimonial do Museu do Estado de Pernambuco.

Quadro 27 – Fase de elaboração desta pesquisa

Fases	Descrição
1	Realizar levantamento bibliográfico e documental com a finalidade de apresentar um referencial teórico que dê sustentação conceitual que permita demarcar os bens culturais musealizados e sua inserção na condição de ativo, passível de mensuração a valor justo.
2	Demarcar o estudo, as características do objeto e o campo de investigação.
3	Coletar as informações qualitativas e quantitativas sobre o objeto da pesquisa. Tabular as informações coletadas. Identificar as variáveis que comporão o modelo, com base na literatura e nos dados disponíveis.
4	Investigar as técnicas sugeridas para mensuração contábil, disposto na literatura, que sejam aderentes com as recomendações para avaliação de ativos pelo valor justo. Definir a técnica que será utilizada como uma alternativa de mensuração pelo valor justo.
5	Transpor os dados coletados para um pacote estatístico com a finalidade de desenvolver o tratamento quantitativo dos dados coletados. Desenvolver um modelo estimativo que possa ser aplicado na valoração de bens culturais musealizados obtidos a título gratuito. Verificar se os pressupostos estatísticos voltados para validação do modelo.
6	Usar um caso exemplificativo que demonstre a aplicabilidade do modelo proposto.

O levantamento bibliográfico e documental precedeu todos os demais em face da abordagem dedutiva e exploratória dessa pesquisa, conforme já abordado nesse capítulo. O enfoque dedutivo faz uso das teorias, leis e modelos, apresentados pela literatura, que segundo Marconi e Lakatos (2010) têm por finalidade de explicar o conteúdo das premissas sobre um caso específico. Nessa perspectiva, as formulações teóricas e conceituais sobre determinado tema fundamentam os aspectos relacionados à demarcação do estudo, as definições sobre as informações desejadas e a definição da técnica de valoração que seja mensuração aderente às formulações conceituais de valor justo.

4.8 Aspectos limitativos do modelo

Uma das limitações na metodologia da pesquisa corresponde ao fato de que os dados foram coletados mediante processo de amostragem não probabilística. Sobre essa questão, Stevenson (2001) afirma que em determinadas situações, a amostragem não probabilística se apresenta como uma alternativa útil de amostragem. Entretanto, considerando os vieses presentes nesse tipo de amostragem decorrente de fatores subjetivos de seleção da amostra, o

critério não probabilístico deve ser evidenciado como fator restritivo dos dados encontrados. (LEVINE *et al.*, (2011).

Outro aspecto limitativo decorre do fato que os dados coletados ficaram restritos às negociações das obras de Cícero Dias no mercado nacional, na modalidade de leilões públicos. Dessa forma, não foram obtidos dados sobre negociações não públicas ou realizada no mercado internacional de obras de arte. Nessa perspectiva, tais fatores se apresentam como restrição ao modelo.

4.9 Suporte computacional utilizado

Para elaboração do trabalho, foi utilizada a plataforma *Windows 7*, associada ao pacote *Microsoft Office 2007*, que contempla o editor de texto *Microsoft Office Word 2007* e a planilha eletrônica *Microsoft Office Excel 2007*, enquanto suporte computacional. O editor de texto foi utilizado para elaborar a parte textual e pré-textual da pesquisa, enquanto a planilha eletrônica foi usada para tabulação dos dados coletados e como plataforma de exportação e importação do *Statistical Package for Social Sciences (SPSS)*.

A análise descritiva e inferencial desse trabalho foi realizada com a utilização do software *Statistical Package for the Social Sciences (SPSS)* versão *SPSS for Windows 13.0*, que recebeu a base de dados tabulada no Excel.

5. RESULTADOS DA PESQUISA

Neste capítulo são apresentados o campo de investigação, a descrição do objeto pesquisado, a análise quantitativa dos dados coletados, a exposição do modelo e a aplicação ao caso prático. Os campos de coleta de dados foram delimitados ao portal Catálogo das Artes e ao Museu do Estado de Pernambuco (MEPE). O objeto da pesquisa corresponde às obras de Cícero Dias que sofreram processo de negociações em leilões, sobre o qual será realizada uma análise. Por último, será exposto um modelo proposto e a aplicação dessa modelagem a um caso exemplificativo.

5.1 Apresentação do campo de pesquisas

O Museu do Estado de Pernambuco (MEPE) foi criado em 08 de fevereiro de 1929, pelo Ato 240, assinado pelo Governador Estácio de Albuquerque Coimbra, por força da Lei Estadual nº 1918, de 24 de agosto de 1928. Em 1933 o Museu foi extinto, e no período compreendido entre os anos de 1934 a 1940 o seu acervo ficou sob a guarda da Biblioteca Pública do Estado. Recriado pelo Decreto nº 491, de 10 de maio de 1940, o Museu do Estado de Pernambuco foi sediado no palacete do século XIX que pertenceu ao Dr. Augusto Frederico de Oliveira, filho do Barão de Beberibe, onde funciona atualmente⁶³. O MEPE está sob o gerenciamento da Fundação do Patrimônio Histórico e Artístico de Pernambuco (FUNDARPE) e seu acervo é constituído por mais de 14 mil itens, dentre os quais obras de artista como Cícero Dias, Telles Júnior, Francisco Brennand e Burle Max⁶⁴.

O portal Catálogo das Artes foi o segundo ambiente de pesquisa do qual foram coletados os dados relacionados aos valores praticados nos leilões observados na faixa de tempo pesquisada. A pesquisa ocorreu entre os dias 24/10 a 22/11/2012, período no qual foram observados 341 registros de negociações de obras de arte de Cícero Dias, correspondente aos anos de 2004 a 2012⁶⁵.

5.2 Descrição do objeto da pesquisa

Os dados de mercado coletados ao longo dos meses de outubro e novembro de 2012 corresponderam ao total de 341 registros de negociações de obras de Cícero Dias, dos quais 251 foram validados para compor o objeto de pesquisa desse trabalho. As outras 90

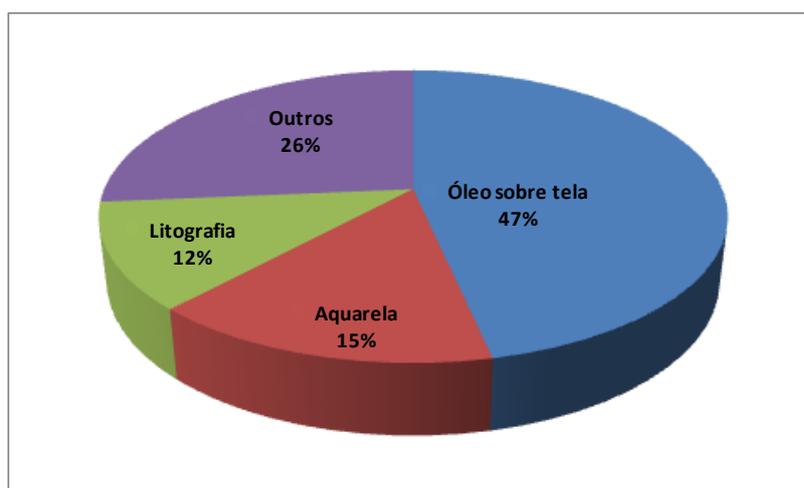
⁶³ <http://www.cultura.pe.gov.br/museu.html>. Acesso em 20/10/2012

⁶⁴ <http://www.fundarpe.pe.gov.br/mepe/comp/>. Acesso em 20/10/2012

⁶⁵ <http://www.catalogodasartes.com.br/>. Acesso entre os dias 24/10 a 22/11/2012.

observações foram descartadas por não contemplarem negociações de obras do autor delimitadas às técnicas óleo sobre tela, aquarela, litografia. Foram descartadas, também, as obras ofertadas em conjunto com outras, porque as informações disponibilizadas não apresentavam dados que fossem suficientes que permitissem a individualização do valor. O gráfico 2 ilustra a proporcionalidade, dos dados coletados de obras levadas a leilão, segmentada por técnicas e a parcela das observações que foram descartadas.

Gráfico 2 – Percentuais de dados coletados sobre obras ofertadas em leilões



Como as obras foram negociadas em período distintos, ao longo dos oito anos, todos os valores foram atualizados, para a data de 30 de outubro de 2012, pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor (INPC), divulgado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Dessa forma, todos os preços apreciados nos leilões foram trazidos a valor presente, antes da realização dos tratamentos estatísticos. No apêndice A encontra-se a tabulação desses dados coletados, com seus preços de negociações históricos e corrigidos, as respectivas datas de cada evento e os fatores de atualização.

Outro ponto de coleta de dados foi o Museu do Estado de Pernambuco, onde foram identificados 34 registros de obras de Cícero Dias (anexo C), sendo 5 obras em óleo sobre tela, 9 aquarelas e 22 litografias. Essas obras foram doadas ao Estado de Pernambuco, em cerimônia realizada em 24 de agosto de 2007, que contou com a presença do então governador Eduardo Campos, da esposa e da filha do artista Raymonde Dias e Sylvia Maria Dias (anexos D e E). Essas obras foram entregues ao MEPE, passando a fazer parte do acervo da entidade, razão pela qual o museu foi selecionado para aplicação de um caso exemplificativo para mensuração desses objetos, tomando por base o modelo proposto. A tabela 3 apresenta a distribuição dessas obras e o valor, estipulado no termo de avaliação elaborado no ato da doação, para a coleção composta por 22 litografias de Cícero Dias. Para

as aquarelas e as telas em óleo sobre tela não foram encontrados documentos com indicações de valores, razão pela qual estes campos não estão preenchidos.

Tabela 3 – Informações sobre as obras de Cícero Dias do acervo do MEPE

Técnicas	Qde.	Fases	Valor de avaliação	Data da avaliação	Valor corrigido
Óleo sobre tela	4	2	-	-	-
Óleo sobre tela	1	7	-	-	-
Aquarela	7	1	-	-	-
Litografia	22	1	110.000,00	15/08/2007	146.202,98
Totais	34		110.000,00		146.202,98

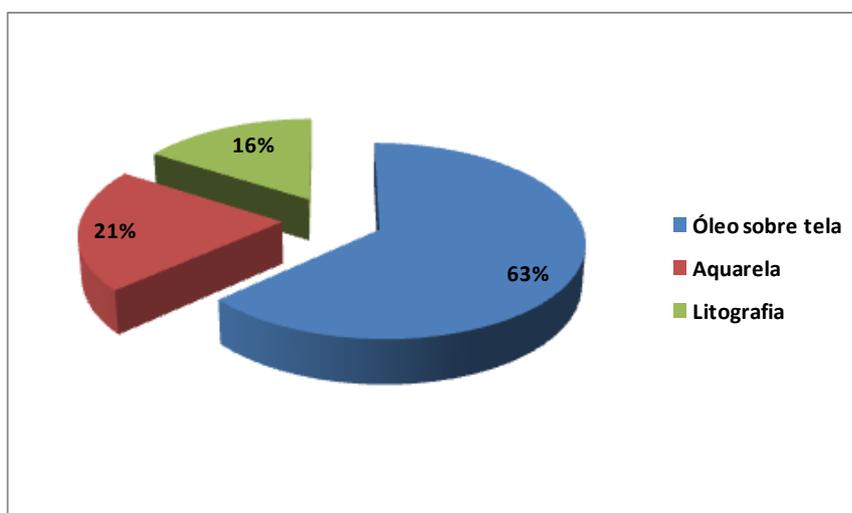
Legendas: Fases – 1 Encantamento e sedução – Aquarelas, décadas de 1920-1930.
 2 Crônicas e costumes – Pinturas, década de 1930.
 7 Lirismo e geometria – Nova figuração, décadas de 1970 a 1990

O valor de avaliação da coleção de litografias, apontados tabela 3, corresponde ao preço de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), por unidade, conforme declarado no Termo de Avaliação, datado de 15 de agosto de 2007 (anexo F), elaborado pelo representante da obra do artista no Brasil. O termo relata que a coleção é composta por 25 litografias, mas foram entregues ao MEPE quantidade de 22 obras. Os anexos G e H detalham os aspectos históricos e técnicos relacionados a essa série litográfica.

5.3 Análise descritiva dos dados

Este tópico apresenta as variáveis identificadas pelas observações das obras ofertadas nos leilões. Foi identificado um volume de 159 óleo sobre tela, 52 de aquarelas e 40 de litografias. O gráfico 4 apresenta os percentuais por técnica em relação ao volume total de obras ofertadas nos leilões.

Gráfico 3 – Frequência das obras ofertadas de Cícero Dias por técnica



Outra variável identificada são as fases do artista, que foram numeradas de 1 até 7, para representar a classificação dada por Assis Filho (2006), conforme discriminado no quadro 25. A tabela 4 apresenta frequência de obras de Cícero dias por fase, enquanto a tabela 5 segmenta esses dados por técnica utilizada pelo artista.

Tabela 4 – Distribuição de obras negociadas por fase

Fases	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
1	84	33,5	33,5
2	5	2,0	35,5
3	6	2,4	37,8
4	6	2,4	40,2
5	3	1,2	41,4
6	79	31,5	72,9
7	68	27,1	100,0
Total	251	100,0	

Tabela 5 – Segmentação da distribuição de obras negociadas por técnica

Fases	Técnicas			Totais	Distribuição percentual
	1	2	3		
1		45	39	84	33,5
2	5			5	2,0
3	6			6	2,4
4		6		6	2,4
5	3			3	1,2
6	78	1		79	31,5
7	67		1	68	27,1
Totais	159	52	40	251	100,0
Distribuição percentual	63,3	20,7	15,9	100	

A tabela 4 demonstra a pouca concentração de negociações entre obras das fases de 2 a 5. Já a tabela 5 demonstra que as obras mais negociadas da fase 1 foram as aquarelas (técnica 2) e as litografias (técnica 3), enquanto que as concentrações nas fases 6 e 7 representam as obras categorizadas como óleo sobre tela (técnica 1). Essa maior concentração de negociações em obras de técnica de pintura classificada como óleo sobre tela pode ser decorrente de fatores relacionados às preferências de consumo por telas que apresente esse tipo de técnica. Essa suposição ganha força quando se observa que há uma apreciação econômica superior das obras em óleo sobre tela em relação às aquarelas e litografias. Tal condição, representada por volume negociado e valor médio superior fez com que a categoria óleo sobre tela fosse selecionada como variável de controle no modelo de regressão.

5.4 Análise dos dados do modelo

Esse tópico intenta apresentar uma alternativa de medidas de valor justo que pode ser aplicada à mensuração de bens culturais musealizados obtidos a título gratuito, mediante um modelo de regressão baseado em dados de mercado em que a variável de saída - preço - é explicada por variáveis quantitativas e qualitativas. Dessa forma, foi realizado outro recorte nos dados coletados com a finalidade de inserir no modelo somente as obras negociadas que foram efetivamente vendidas. Assim, das 251 observações de negociações, somente 128 foram arrematadas nos leilões, conforme dados coletados. Por conta dessa restrição, os dados apresentados nas tabelas 4 e 5 se apresentam com algumas modificações nas tabelas 6 e 7.

Tabela 6 – Distribuição de obras vendidas por fase

Fases	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
1	44	34,4	34,4
2	3	2,3	36,7
3	1	0,8	37,5
4	1	0,8	38,3
5	2	1,6	39,8
6	40	31,3	71,1
7	37	28,9	100,0
Total	128	100,0	

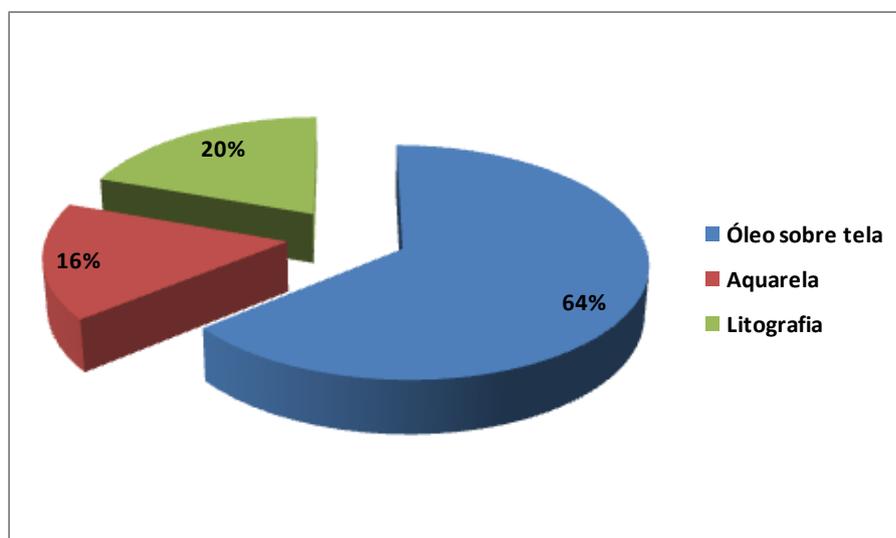
Tabela 7 – Segmentação da distribuição de obras vendidas por técnica

Fases	Técnicas			Totais	Distribuição percentual
	1	2	3		
1		19	25	44	34,4
2	3			3	2,3
3	1			1	0,8
4		1		1	0,8
5	2			2	1,6
6	39	1		40	31,3
7	37			37	28,9
Totais	82	21	25	128	100,0
Distribuição percentual	64,1	16,4	19,5	100	

Entretanto, observa-se pelas tabelas 6 e 7 que não ocorreu significativa variação relativa nas distribuições por fase e por técnica das obras efetivamente vendidas, quando comparada com a tabela 5 e 6. Quando se compara o gráfico 4, que apresenta a frequência, por técnica, de obras que foram levadas à leilão, com o gráfico 5, que apresenta somente àquelas levadas a negociação e que foram efetivamente vendidas, constata-se uma variação

mínima.

Gráfico 4 – Frequência das obras vendidas de Cícero Dias por técnica



Observando o gráfico 4, constata-se que mais da metade das obras vendidas pertencem a técnica denominada óleo sobre tela. Essa proporção pode ser resultado de fatores diversos, mas o valor monetário da técnica óleo sobre tela superior às demais pode ser um forte atrativo para que o colecionador se converta em ofertante e para que o investidor em obras de arte realize seus investimentos. A insignificante variação (1%) entre as obras ofertadas e as efetivamente vendidas de óleo sobre tela, conforme pode se verificar por meio da comparação entre os gráficos 3 e 4, indica uma demanda por esse tipo de obra que absorve quase todo volume ofertado, alimentando, dessa forma, seu valor superior que, por sua vez, justifica os dados coletados sobre os preços de negociação que aponta nessa direção.

5.5 Análise do modelo

Para elaboração do modelo, foram coletadas informações sobre o preço de negociação da obra e outros dados de natureza quantitativa e qualitativa. Uma primeira modelagem desses dados mostrou um comportamento não linear da variável resposta. Assim, foi realizada uma transformação em logaritmo com o objetivo de linearizar a modelagem. Segundo Levine *et al.* (2011, p., 542) “A transformação do logaritmo é geralmente utilizada para superar violações ao pressuposto de igualdade de variância. Você pode, também, utilizar a transformação do logaritmo para transformar um modelo não-linear em um modelo linear.” Contudo, Field (2009) recomenda que se os dados tendem para zero, deve-se adicionar uma constante a todos os valores antes de realizar a transformação, porque não se pode obter

logaritmo de zero ou de valores negativos. Considerando que, pela natureza dos dados coletados não havia uma tendência para zero, não houve necessidade de se adicionar a constante. Em razão de a linearização ter se dado por meio de uma função logaritmo natural, está garantida que todas as características e propriedades matemáticas necessárias para aplicação do modelo são válidas.

Outro aspecto observado foi em relação à natureza dos dados coletados, que resultou na identificação de algumas variáveis de natureza qualitativas explicativas do preço da obra negociada. Essas variáveis categóricas ou *dummy* se apresentam como um artifício que pode ser usado para incorporar ao modelo informações qualitativas mediante criação de uma combinação binárias, que assume o valor de 0 e 1. (CORRAR *et al.*, 2007). Para operacionalizar sua entrada na equação regressiva, as variáveis categóricas assumem uma condição de positiva, representada pela notação binária 1, para validar uma categoria e a posição binária alternativa 0 para denotar a ausência da categoria. (LEVINE *et al.*, 2011). A tabela 8 exemplifica a forma como se codifica as variáveis *dummy*.

Tabela 8 – Codificação de variáveis *dummy*

Categoria	Código
Não	0
Sim	1

Fonte: Adaptado de Livine et al., (2011, pag., 516)

Quando existir categorias que represente mais de dois fenômenos, como é o caso da técnica artística, primeiro precisa calcular o número de variáveis *dummy*, que será a quantidade de eventos da categoria, menos um (FIELD, 2009). Dessa forma, como existem 3 técnicas sob análise, serão criadas duas *dummy*. Depois de calculado o número de *dummy*, deve-se definir a variável de controle contra a qual as demais serão comparadas. Segundo Field (200), a codificação obedeceria ao exposto no quadro 24, item 3.4.6.

Nesse trabalho, as variáveis qualitativas observadas foram fases artísticas, evocação, autoria e a técnica empregada. Dada a impossibilidade de se atribuir uma escala ordinal para a variável fase, como já mencionado, esta foi inserida no modelo considerando a existência de apenas uma fase, (contemplando as fases 1 e 2), sendo que para as demais fases (de 3 a 7) foi atribuída a notação binária 0. Essa notação também foi aplicada para as categóricas evocação e autoria. A única variável quantitativa do modelo é a que representa o tamanho da obra (M2). Como a técnica óleo sobre tela foi inserida como variável de controle, o quadro 28 apresenta as *dummy* fase, evocação, autoria, aquarela e litografia, junto com a quantitativa M2.

Quadro 28 – Variáveis inseridas na modelagem

Modelo	Variáveis Utilizadas	Variáveis Removidas	Método
1	Fase_Dummy, M2, Evocacao, Aatoria, Aquarela_flag, Litogravura_flag	.	Enter

a. All requested variables entered. b. Dependent Variable: LN_R\$

Entretanto, nesse primeiro estudo, a variável autoria não apresentou significância estatística, razão pela qual foi retirada da modelagem. Esse dado pode ser constatado pela análise da tabela 9, que apresenta os coeficientes do modelo e, mediante a utilização do *t* de Student, testa a significância desses betas individualmente (CORRAR *et al.*, 2007). Dessa forma, foi realizada uma remodelagem, desconsiderando a variável autoria, para verificar se as explicativas restantes continuariam apresentando significância estatística, notadamente a variável evocação.

Tabela 9 – Estimação dos coeficientes do modelo

Model		Coeficientes não padronizados		Coeficientes Padronizados	t	Sig.
		B	Erro padrão	Beta		
1	(Constant)	10,901	,234		46,645	,000
	M2	1,785	,329	,272	5,433	,000
	Aquarela_flag	-1,034	,285	-,267	-3,625	,000
	Litogravura_flag	-3,791	,324	-1,047	-11,688	,000
	Autoria	,108	,165	,035	,653	,515
	Evocacao	-,307	,147	-,103	-2,089	,039
	Fase_Dummy	,626	,242	,209	2,590	,011

O quadro 29 apresenta a remodelagem realizada, considerando todas as variáveis, exceto a autoria.

Quadro 29 – Variáveis inseridas na equação

Modelo	Variáveis Utilizadas	Variáveis Removidas	Método
1	Fase_Dummy, M2, Evocacao, Aquarela_flag, Litogravura_flag	.	Enter

a. All requested variables entered. b. Dependent Variable: LN_R\$

Conforme se observa no quadro 29, as variáveis inseridas na equação são fase, dimensão da obra (M2), evocação e técnica empregada. A estatística descritiva do modelo

apresentou os resultados constantes da tabela 10.

Tabela 10 – Estatística descritiva da modelagem

	Média	Desvio Padrão	N
LN_R\$	10,9184	1,4417	128
M2	,41303723	,2196	128
Aquarela_flag	,1641	,3718	128
Litogravura_flag	,1953	,3980	128
Evocacao	,3594	,4817	128
Fase_Dummy	,3594	,4817	128

Tomando por base as variáveis inseridas, foi testada a adequacidade do modelo, conforme tabela 11.

Tabela 11 – Sumário de adequacidade

Modelo	R	R quadrado	R quadrado ajustado	Erro padrão da estimativa	Durbin-Watson
1	,921 ^a	,849	,843	,57199	1,480

a. Predictors: (Constant), Fase_Dummy, M2, Evocacao, Aquarela_flag, Litogravura_flag

b. Dependent Variable: LN_R\$

Segundo Corrar (2007), a análise desse quadro fornece o coeficiente de correlação (R), que representa o grau de associação entre as variáveis dependentes e independentes, o R quadrado (R^2), que é o coeficiente de determinação, calculado mediante elevação ao quadrado do coeficiente de correlação. Segundo Levine *et al.* (2011), o R mede a força relativa de uma relação linear entre duas variáveis e pode ser interpretado pela sua proximidade de +1 ou -1. A finalidade de R^2 é dizer quão bem a variável dependente é explicada pela independente no modelo de regressão (CORRAR *et al.*, 2007).

Na regressão múltipla, o coeficiente de determinação representa a proporção da variação da dependente que é explicada pelo conjunto das variáveis independentes (LEVINE *et al.*, 2011). O autor conclui que “Ao considerar modelos de regressão múltipla, alguns estatísticos sugerem que se utilize o r^2 ajustado para refletir tanto o número de variáveis independentes no modelo quanto o tamanho da amostra.” (LEVINE *et al.*, 2011, p. 504, grifo do autor).

Pela análise da tabela 11, verifica-se que o R ao nível de 0,921 e R^2 obtido de 0,849, conjugado ao R^2 ajustado de 0,843 indicam uma boa adequacidade do modelo. Já o erro padrão de estimativa é uma medida que indica uma espécie de desvio-padrão em torno da reta de regressão e, ao contrário das três medidas anteriores, quanto menor for o erro padrão,

melhor será o modelo estimativo (CORRAR *et al.*, 2007). Essa regra parte do princípio que, muito embora o método dos mínimos quadrados resulte em uma linha que ajusta os dados com quantidade de erro mínima, ao longo de uma reta, tal técnica não prediz os valores com perfeição, gerando alguma variabilidade do modelo que é medido pelo erro-padrão da estimativa (LEVINE *et al.*, 2011). Por essa tipologia de análise, ao nível de 0,57 o erro-padrão da estimativa é pequeno.

Por último, foi realizado o teste de Durbin-Watson para verificar o pressuposto de ausência de autocorrelação (LEVINE, *et al.*, 2011). Segundo Corrar *et al.* (2007), um resultado próximo de 2, para este teste, indica ausência de autocorrelação e que valores menores que 1 e maiores que 3 evidenciam a existência de autocorrelação. Pelo resultado do teste, cujo valor foi de 1,48, os resíduos não apresentam autocorrelação, de modo que esse pressuposto não foi violado.

Tabela 12 – ANOVAb

Modelo		Soma de Quadrados	Graus de Liberdade	Quadrado Médio	F	Significância
1	Regressão	224,037	5	44,807	136,953	,000 ^a
	Resíduos	39,915	122	,327		
	Total	263,952	127			

a. Predictors: (Constant), Fase_Dummy, M2, Evocacao, Aquarela_flag, Litogravura_flag

b. Dependent Variable: LN_R\$

A finalidade do ANOVA (tabela 12) é indicar o quanto melhor o modelo preditivo está em relação à média, que pode ser utilizado como um estimador básico sobre o qual outros modelos são comparados (FIELD, 2009). Pela soma dos quadrados, verifica-se que o modelo de regressão apresenta um poder explicativo de 224,037 em relação à média, com 263,952, que representa o somatório da parcela explicada pela regressão com o resíduo não explicado (224,037 + 39,915). Esse poder explicativo está representado pelo R^2 , que pode ser obtido dividindo-se a parcela explicada pelo total (224,037/263,952 = 0,849).

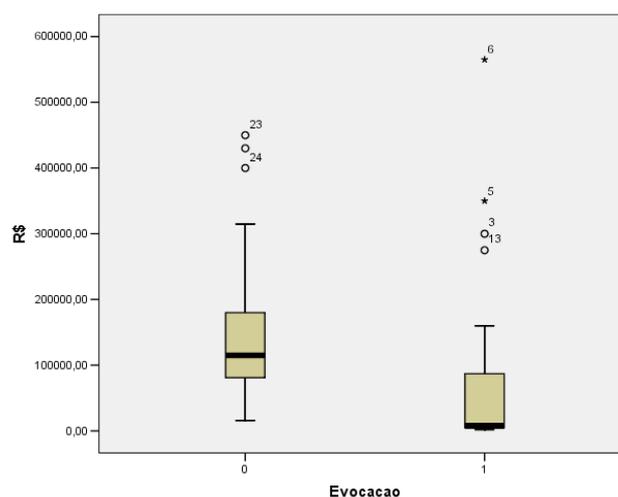
O teste F da ANOVA consiste em identificar o efeito do conjunto de variáveis independentes sobre a variável dependente, mediante verificação da probabilidade de que os parâmetros da regressão em conjunto sejam iguais ao zero, indicando a inexistência de uma relação estatística significativa (CORRAR *et al.*, 2007). A forma de verificação é testar “[...] a hipótese nula (H_0) de que a quantia de variação explicada pelo modelo de regressão é maior que a variação explicada pela média.” (CORRAR *et al.*, 2007, p. 143). Uma vez o valor-p = 0,00 < 0,05 se aceita a hipótese nula (H_0) e conclui que pelo menos uma das variáveis independentes do modelo está relacionada à dependente. (LEVINE *et al.*, 2011).

Tabela 13 – Estimação dos coeficientes do modelo

Model		Coeficientes não padronizados		Coeficientes Padronizados	t	Sig.
		B	Erro padrão	Beta		
1	(Constant)	11,017	,152		72,653	,000
	M2	1,725	,314	,263	5,485	,000
	Aquarela_flag	-1,068	,280	-,275	-3,814	,000
	Litogravura_flag	-3,894	,282	-1,075	-13,788	,000
	Evocacao	-,284	,142	-,095	-1,994	,048
	Fase_Dummy	,630	,241	,211	2,613	,010

a. Dependent Variable: LN_R\$

Nesse ponto, serão feitas algumas ponderações em relação às variáveis evocação e fase. A variável evocação apresenta um teste de significância de 0,048 (tabela 13), que se aproxima da fronteira de 0,05, mas não invalida sua inserção no modelo. Entretanto, quando inserida na modelagem, a variável reduz o valor da obra (coeficiente não padronizado = -0,284), enquanto os avaliadores afirmam que uma obra oriunda de uma coleção (origem), que tenha participado de exposições e outros eventos (valor histórico) e que seja citada em livros e publicações especializada (bibliografia) são sobrevalorizada em relação a outras assemelhadas. Na tentativa de verificar a razão pela qual a variável evocação promove um viés no modelo, foi realizada uma investigação sobre o comportamento dos preços em relação às obras com e sem evocação. Essa primeira análise resultou na construção de gráfico Box-plot da variável dependente R\$ pela variável Evocação. No gráfico 5, podemos notar que as obras que assumem valor 1 para a variável evocação, em geral, custam menos que do que as que assumem o valor 0. Esse é o motivo pelo qual no modelo o coeficiente dessa variável ficou negativo.

Gráfico 5 – Comparação entre variáveis respostas para obras com e sem evocação

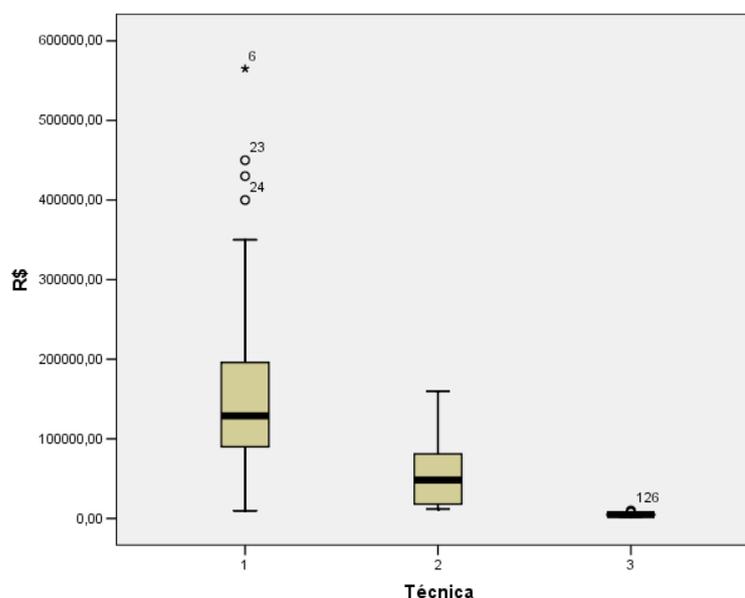
Continuando com a análise, verifica-se que há 82 observações em que a variável assume valor 0 e 46 em que ela assume o valor 1. A tabela 14 discrimina essa composição de obras com e sem a variável evocação.

Tabela 14 – Distribuição da evocação por técnica empregada

Técnicas	Total		Semevocação		Com evocação	
	qde.	%	qde.	%	qde.	%
Óleo sobre tela	82	64,1	68	82,9	14	30,5
Aquarela	21	16,4	14	17,1	7	15,2
Litografia	25	19,5			25	54,3
	128	100	82	100	46	100

Analisando a tabela 14, verifica-se que a inclusão da variável evocação está provocando um ruído no modelo, uma vez que um volume significativo (54,3%) é composto por obras de menor valor (litografias), em contraposição ao volume total de dados observados, que apresenta o percentual de 64,1%. Esse viés provocado no modelo pode ser observado por meio do gráfico 6, que apresenta uma distribuição Box-plot da variável dependente preço em relação às técnicas empregadas. Pelo gráfico se pode visualizar que as obras apresentam uma variação de preço significativa, considerando a variável técnica.

Gráfico 6 – Comparação para a variável dependente em relação à técnica



Pela observação do gráfico, nota-se que todas as medidas (média, desvio, máximo, mediana e moda) para a técnica 3 (litografia) são inferiores às outras duas. Dado que mais da metade (54,3%) das observações que identificavam a categoria evocação estavam atreladas às

obras litográficas (técnica 3), que são de menor valor, conclui-se que a inserção desta variável no modelo configura-se um equívoco, uma vez que sua influência negativa na equação contraria os critérios estabelecidos pelos especialistas em avaliações de arte, que afirmam obter maior apreciação econômica para obras que apresentem valor evocativo. Esse viés identificado na categoria evocação pode ser decorrente da delimitação do objeto, que exerceu influência sobre a natureza e o volume de dados coletados, e de outros fatores não explorados nessa pesquisa, razão pela qual se decidiu pela exclusão do variável da equação.

Outro ponto observado refere-se a variável fase. A inclusão dessa variável no modelo se deu mediante premissas assumidas de que era representativa em termos de explicação da variável dependente R\$. Como essa variável representava as 7 fases do artista, seria necessário criar 6 *dummy*. Pressupondo que a variável fase possuía poder explicativo representativo, esta foi inserida de forma dicotômica, para contornar possíveis problemas relacionados ao número de variáveis *dummy*.

Assim, as obras que pertencem as fase 1 e 2 foram consideradas como dotadas de fase e as demais não. Outra possibilidade considerada foi a inclusão dessa variável por meio de uma escala ordinal, mas não foram encontrados dados que fundamentassem um ordenamento escalar das fases. Entretanto, a inclusão da variável fase de forma dicotômica, onde as fases 1 e 2 seriam consideradas e as demais (de 3 a 7) seriam considerada como não-fase (valor 0) forçaria uma condição em que o modelo assumiria uma importância para as fase 1 e 2, em detrimento das demais fases. Considerando que isso não é verdadeiro, uma vez que não foi possível identificar a importância de cada fase, como já abordado, o que impossibilitou a elaboração de uma escala ordinal, essa variável, também, foi retirada do modelo.

Muito embora ocorra perda do poder explicativo e, conseqüentemente, diminua a capacidade de generalização do modelo, esta pesquisa optou por trabalhar com variáveis que ofereçam condições de verificação objetiva, utilizando-se de conhecimento mínimos sobre obras de arte, como é o caso das técnicas empregadas que podem ser identificadas mediante simples observação da obra. Essa opção por trabalhar com variáveis de verificação objetiva exclui aquelas que necessitem de interferências subjetivas para inclusão no modelo, como evocação e fases do artista, porque requerem um conhecimento aprofundado sobre obras de arte para que se tomem decisões sobre o tratamento que deve ser dispensado aos dados oriundos dos eventos governados por essas variáveis.

Assim, foi realizada outra modelagem, considerando somente as variáveis que possuam capacidade de verificação objetiva. Dessa forma, o modelo ficou restrito a variável

numérica denominada dimensão da obra e a variável qualitativa técnica. Esta variável, por representar as categorizações óleo sobre tela, aquarela e litografia, foi inserida por meio de uma modelagem na forma de *dummy*, conforme explicado no item 3.4.6 e exemplificado no quadro 24. Essa nova modelagem que gerou a equação de regressão se apresenta conforme quadro 30.

Quadro 30 – Variáveis inseridas na equação remodelada

Modelo	Variáveis Utilizadas	Variáveis Removidas	Método
1	Litogravura_flag, Aquarela_flag, M2(a)	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: LN_RS\$

Conforme se observa no quadro 30, as variáveis inseridas na equação são dimensão da obra (M2) e técnica empregada. A variável técnica delimita-se as categorias óleo sobre tela, aquarela e litografia. Considerando que a categoria óleo sobre tela apresenta tanto um volume de negociações superior às demais técnicas, quanto representa obras de maior valor optou-se por colocá-la como variável de controle, sobre a qual as demais variáveis qualitativas serão comparadas.

Considerando essa nova remodelagem, foi realizado um teste de adequidade do modelo (tabela 15).

Tabela 15 – Sumário de adequidade da remodelagem

Modelo	R	R quadrado	R quadrado ajustado	Erro padrão da estimativa	Durbin-Watson
1	0,914	0,836	0,832	0,59172	1,497

a. Predictors: (Constant), Litogravura_flag, Aquarela_flag, M2

b. Dependent Variable: LN_RS\$

Conforme já mencionado, esse quadro evidencia o coeficiente de correlação (R), que representa o grau de associação entre as variáveis dependentes e independentes, o R quadrado (R^2), que é o coeficiente de determinação, calculado mediante elevação ao quadrado do coeficiente de correlação e o r^2 ajustado. Pela análise da tabela 15, verifica-se que o R ao nível de 0,914 e R^2 obtido de 0,836, conjugado ao R^2 ajustado de 0,832 representou pouca variação, com a saída das variáveis qualitativas evocação e fase, quando comparado com a tabela 11. O mesmo acontece com o erro padrão de estimativa, que apresenta 0,57 contra o atual 0,59. Como abordado anteriormente, ambos os valores são considerado um erro-padrão da

estimativa pequeno.

Assim, como foi realizado na análise de adequidade do modelo anterior, neste, também, foi realizado o teste de Durbin-Watson. O teste resultou em um valor 1,497, indicando que os resíduos não apresentam autocorrelação, de modo que esse pressuposto não foi violado.

Outra análise realizada foi a Análise de Variância (ANOVA), que indica qualidade do modelo em relação à média. A tabela 16 sumariza o teste ANOVA, evidenciando o poder explicativo do modelo e indicando a inexistência de uma relação estatística significativa. Por essa tabela, também, se pode verificar a perda do poder explicativo do modelo, por causa da retirada das variáveis evocação e fase.

Tabela 16 – ANOVA^b para a remodelagem

Modelo		Soma de Quadrados	Graus de Liberdade	Quadrado Médio	F	Significância
1	Regressão	220,536	3	73,512	209,954	0,000
	Resíduos	43,417	124	0,350		
	Total	263,952	127			

a. Predictors: (Constant), Litogravura_flag, Aquarela_flag, M2

b. Dependent Variable: LN_R\$

A tabela 16 indica que o modelo perdeu capacidade de explicação, mas ainda conserva uma significativa qualidade se comparada a média, que é representado pelo R^2 , obtido por meio da divisão da parcela explicada pelo total ($220,536/263,952 = 0,836$). O teste F da ANOVA indica que o modelo diminuiu a assertividade da estimativa. Entretanto, a significância indica que os erros da regressão e os resíduos estão controlados, uma vez que o valor- $p = 000 < 0,05$.

Assim como no modelo anterior, também, foi aplicado foi teste t de Student, que verifica a significância individual dos betas. Os resultados encontrados estão, discriminados na tabela 17, indicam que as variáveis são significativas para o modelo, ou seja, conjuntamente servem para explicar a variável dependente.

Tabela 17 – Estimação dos coeficientes do modelo

Model	Coeficientes não padronizados		Coeficientes Padronizados	t	Sig.	
	B	Erro padrão	Beta			
	(Constant)	10,987	0,156		70,311	0,000
1	M2	1,735	0,323	0,264	5,367	0,000
	Aquarela_flag	-0,563	0,180	-0,145	-3,122	0,002
	Litogravura_flag	-3,549	0,143	-0,980	-24,779	0,000

a. Dependent Variable: LN_R\$

Pela análise da tabela 17, observa-se que o intercepto não padronizado do modelo anterior, que era de 11,017, reduziu para 10,987. Pelo teste t realizado, todas as variáveis inseridas, ao nível de 0,05, podem ser consideradas significante para o modelo, como já dito.

Outra verificação é encontrada na tabela 18, que mostra um resumo das estatísticas descritivas dos principais resultados do modelo. Nessa modelagem, observa-se que o valor dos resíduos padronizados não é maior que 3, em valor absoluto, indicando um bom ajuste do modelo.

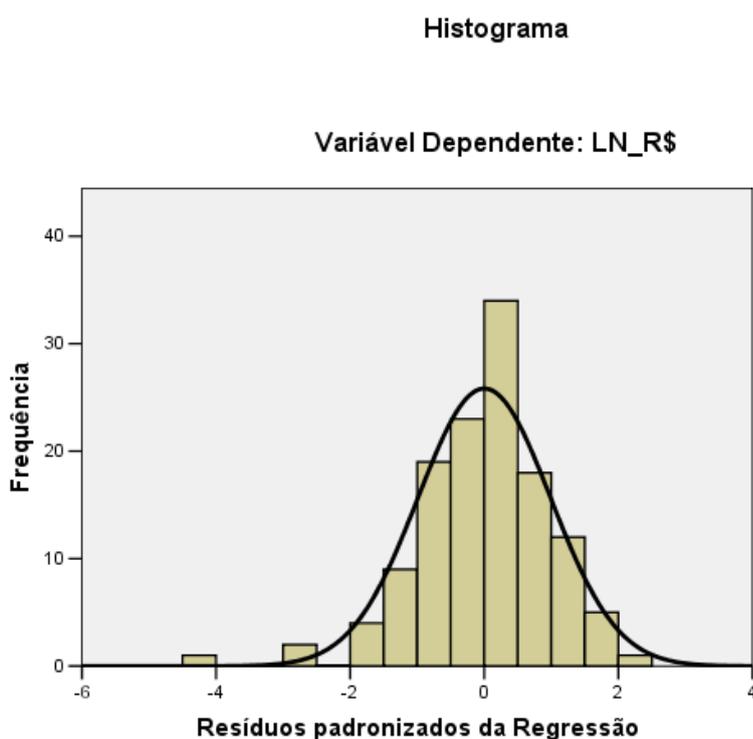
Tabela 18 – Estatísticas residuais

	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão	N
Valores Preditos	7,7155	12,3928	10,9184	1,31776	128
Resíduos	-2,40625	1,46555	0,00000	0,58469	128
Valores Preditos Padronizados	-2,431	1,119	0,000	1,000	128
Resíduos Padronizados	-4,067	2,477	0,000	0,988	128

a. Dependent Variable: LN_R\$

Uma forma de analisar o modelo é por meio de gráficos. Esse tipo de análise verifica o pressuposto de normalidade dos resíduos, a linearidade do modelo, a existência de autocorrelação e se há indícios de que o pressuposto da homocedasticidade foi violado.

Gráfico 7 – Histograma de resíduos padronizados da regressão

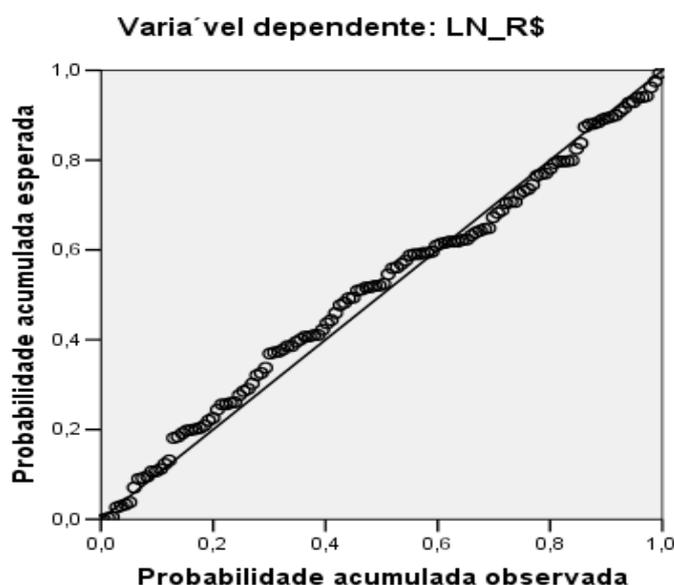


Pela análise do gráfico 8, observa-se que o pressuposto de normalidade dos resíduos é atendido, o que denota que os fenômenos se dispõem de forma normal (CORRAR *et al.*, 2007). Essa normalidade foi obtida por meio da transformação logarítmica da variável dependente. A distribuição normal dos resíduos padronizados é um indício que o modelo linear adotado se ajusta aos dados. Caso a normalidade não se confirmasse, haveria necessidade de realizar outros ajustes, como inclusão de mais variáveis explicativas, exclusão de *outliers*⁶⁶. (CORRAR *et al.*, 2007).

Outras formas de análise dos resíduos, além do histograma (gráfico 8) são sua representação gráfica em modo cartesiano (gráfico 8) e a representação por meio dos resíduos em contraposição aos valores ajustados. Conforme se verifica pelo gráfico 8, não há violação da suposição de normalidade dos erros, ou seja, a distribuição dos erros segue aproximadamente uma distribuição normal.

Gráfico 8 – Diagrama das probabilidades normais dos dados

Normal P-P Plot dos resíduos padronizados da Regressão

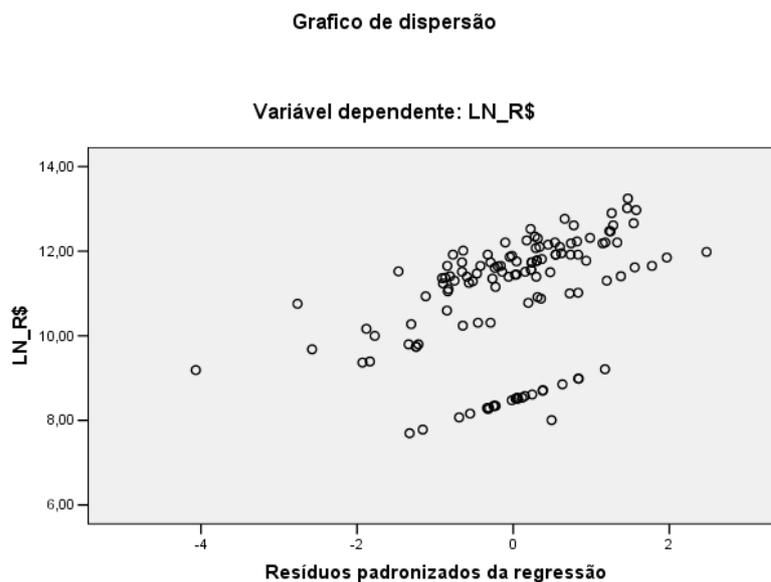


O gráfico 9 evidencia a tendência linear dos resíduos do modelo de regressão, indicando um bom ajuste. Observa-se nesse gráfico uma linha afastada da maior nuvem de pontos, indicando que quando se tratar de obras que contemplem as mesmas características dessa linha, o modelo será menos assertivo. Esse gráfico, também, evidencia a ausência de

⁶⁶ Pontos observados que se distancia do padrão.

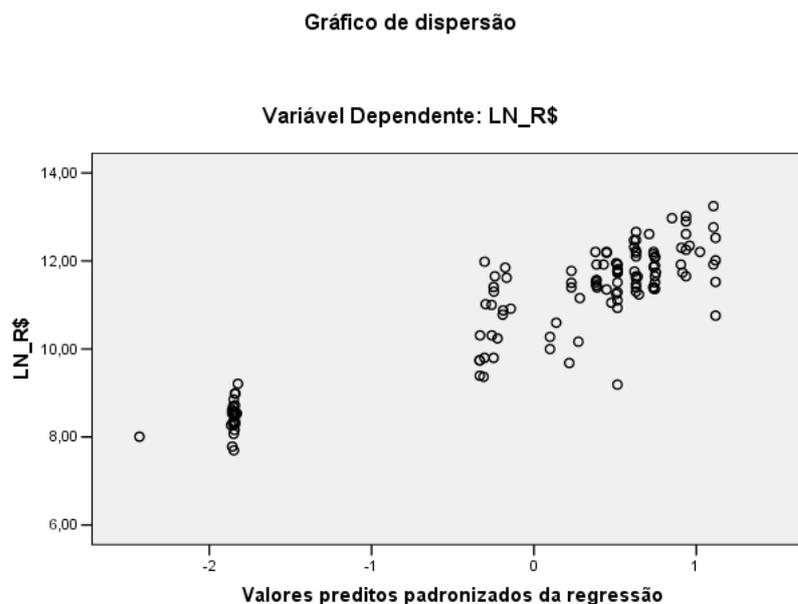
autocorrelação e independência dos erros, já verificado pelo teste Durbin-Watson (LEVINE et al., 2011)

Gráfico 9 – Tendência linear dos resíduos padronizados da regressão



O gráfico 10 demonstra a qualidade do ajuste da estimativa do modelo. Observa-se uma tendência linear dos valores preditivos, mas verifica-se uma dispersão em torno da reta.

Gráfico 10 – Valores preditos padronizados da regressão



5.6 Aplicação do modelo ao caso exemplificativo

Mediante uso dos coeficientes não padronizados (β) que estão discriminados no quadro 30, considerando a linearização por meio de logaritimização natural, é construída a equação de regressão 9.

$$\log Y = \log (\beta_0) \text{ Intecepto} + M^2 \log (\beta_1) + \text{Aquarela} \log (\beta_2) + \text{Litogravura} \log (\beta_3) + \mathcal{E}_i \quad (9)$$

Esse modelo linear com características de regressão múltipla gerou a equação 10 abaixo.

$$\log Y_i = \log 10,987 + X_{1i} \log 1,735 - X_{2i} \log 0,563 - X_{3i} \log 3,549 + \mathcal{E}_i \quad (10)$$

Esse modelo tem por finalidade propor uma valoração das obras de Cícero Dias que foram incorporadas ao acervo do MEPE a título gratuito. Dessa forma, com base no modelo de regressão linear (equação 10), será procedido a mensuração individualizada de cada obra, onde, o valor da constante (β_0) varia conforme condição 0 ou 1 assumido pelas *dummy*, que muda o posicionamento do intercepto (MARTINS; THEÓPHILO, 200). Dessa forma, tem-se como exemplo para obras em litografia, permanecendo tudo mais constante:

$$\log Y_i = (\log 10,987 - X_3 \log 3,549) + X_{1i} \log 1,735 + \mathcal{E}_i \quad (11)$$

Os valores estimados pelo modelo, comparados aos preços médios de negociação no mercado de leilões para obras assemelhadas estão discriminados nas tabelas 19, 20 e 21 seguintes. A tabela 19 apresenta as obras de técnica óleo sobre tela, enquanto as duas tabelas seguintes (tabela 20 e tabela 21) discriminam os valores estimados para as técnicas aquarela e litografia, respectivamente.

Pela observação dos valores apresentados nas três tabelas, constata-se que os resultados encontrados apresentam a mesma tendência de preços observados no mercado, onde as obras de maior valor eram classificadas como óleo sobre tela, seguidas das aquarelas e litografias. Outra questão a ser observada nas tabelas é que as codificações 1 e 0 encontradas nas tabela refletem a natureza dicotômica das *dummy* inseridas no modelo, onde 0 representa a ausência da categoria.

Tabela 19 – Valores estimados para o acervo do MEPE – óleo sobre tela

M2	Óleo sobre tela	Aquarela	Litografia	Valor estimado pela regressão	Preço médio de venda
				R\$	R\$
0,783	1	0	0	230.032,23	175.621,72
0,783	1	0	0	230.032,23	175.621,72
0,774	1	0	0	226.467,84	175.621,72
0,783	1	0	0	230.032,23	175.621,72
0,520	1	0	0	145.746,98	175.621,72
Total estimado para Óleo sobre tela				1.062.311,50	878.108,58

Tabela 20 – Valores estimados para o acervo do MEPE – aquarelas

M2	Óleo sobre tela	Aquarela	Litografia	Valor estimado pela regressão	Preço médio de venda
				R\$	R\$
0,050	0	1	0	36.718,75	64.529,13
0,088	0	1	0	39.221,44	64.529,13
0,073	0	1	0	38.213,78	64.529,13
0,086	0	1	0	39.085,57	64.529,13
0,048	0	1	0	36.591,54	64.529,13
0,175	0	1	0	45.612,54	64.529,13
0,088	0	1	0	39.221,44	64.529,13
Total estimado para Aquarela				274.665,06	451.703,92

Tabela 21 – Valores estimados para o acervo do MEPE – litografias

M2	Óleo sobre tela	Aquarela	Litografia	Valor estimado pela regressão	Preço médio de venda
				R\$	R\$
0,601	0	0	1	4.820,97	6.051,42
0,594	0	0	1	4.762,77	6.051,42
0,605	0	0	1	4.854,55	6.051,42
0,599	0	0	1	4.804,27	6.051,42
0,607	0	0	1	4.871,43	6.051,42
0,602	0	0	1	4.829,34	6.051,42
0,605	0	0	1	4.854,55	6.051,42
0,616	0	0	1	4.948,10	6.051,42
0,609	0	0	1	4.888,36	6.051,42
0,599	0	0	1	4.804,27	6.051,42
0,605	0	0	1	4.854,55	6.051,42
0,612	0	0	1	4.913,87	6.051,42
0,607	0	0	1	4.871,43	6.051,42
0,605	0	0	1	4.854,55	6.051,42
0,605	0	0	1	4.854,55	6.051,42
0,605	0	0	1	4.854,55	6.051,42
0,605	0	0	1	4.854,55	6.051,42
0,599	0	0	1	4.804,27	6.051,42
0,620	0	0	1	4.982,56	6.051,42
0,607	0	0	1	4.871,43	6.051,42
0,605	0	0	1	4.854,55	6.051,42
0,611	0	0	1	4.905,35	6.051,42
0,605	0	0	1	4.854,55	6.051,42
Total estimado para Litografia				106.914,82	133.131,19

Analisando os resultados encontrados, decorrentes dos valores estimados por meio do modelo, observa-se que as medidas monetárias, resultantes da variável de saída (R\$), refletem as oscilações de preço individualizadas tanto por técnica empregada quanto por obra. Essa característica dos modelos de regressão, que evidencia a qualidade dos fatores utilizados na explicação dos resultados, está representada por um R^2 de 83,6%, indicando que as variáveis inseridas na equação promoveram melhora na qualidade dos resultados, em relação à média. Dessa forma, verifica-se que o total estimado para o acervo, tanto pelo modelo de regressão linear quanto pela média são aproximados (tabela 22), mas a equação regressora distingue os preços tanto por técnica utilizada quanto por obra individualizada, situação não verificada no modelo que utiliza a média.

Tabela 21 – Variações de estimativas entre o modelo e a média

Técnica	Qdes.	Estimativa do modelo		Média de preços de mercado	
		R\$	%	R\$	%
Óleo s/tela	5	1.062.311,50	74,0	878.108,58	60,0
Aquarela	7	274.665,06	19,0	451.703,92	31,0
Litografia	22	106.914,82	7,0	133.131,19	9,0
Totais	34	1.443.891,38	100,0	1.462.943,69	100,0

Pela análise da tabela 21 conclui-se que os fatores explicativos, inseridos no modelo de regressão linear, refletem as variações individualizadas por obra e por técnica, muito embora os totais apresentados pela equação regressora e média sejam próximos.

6 CONCLUSÃO

A realização dessa pesquisa, atendendo aos objetivos conjugados com os aspectos peculiares do objeto investigado, foi pautada pela natureza exploratória do trabalho. Os resultados obtidos, contudo, pretendem contribuir para um maior aprofundamento e compreensão da problemática existente em torno dos bens patrimoniais e culturais e a sua possível relação com a contabilidade, enquanto ativos incorporados de forma não onerosa aos acervos de museus públicos.

Este estudo apresentou as motivações que levaram ao desenvolvimento dessa pesquisa. A primeira motivação decorre do cenário contábil de mudanças na contabilidade aplicada ao setor público que, influenciado por um processo de convergência às normas internacionais do IASB para o setor privado e do IPSASB para a área pública, abandona enfoque exclusivamente orçamentário e passa a considerar o controle patrimonial, por meio do reconhecimento, da mensuração e evidenciação dos ativos dos entes públicos, como outra forma de medir o desempenho dos agentes governamentais. A segunda motivação decorre da constatação, segundo informações coletada por meio da pesquisa realizada pelo IBRAM, que as instituições museológicas públicas não possuem registros contábeis de seus acervos, apesar de existirem nos normativos voltados para a contabilidade do setor público recomendações sobre o tratamento a ser dispensado aos bens do patrimônio governamental.

O estudo trouxe as discussões presentes em alguns trabalhos sobre a pertinência em se reconhecer e mensurar os bens de natureza cultural. As argumentações para a não inclusão desses bens nos demonstrativos financeiros das entidades públicas são relacionadas às características peculiares que dão valor cultural a esses objetos possuidores de identidades atribuídas por campos do saber como a antropologia, história, museologia e sociologia, só para citar alguns. Para essa corrente, as peculiaridades relacionadas aos bens culturais não permitem sua completa representação econômica e, conseqüentemente, qualquer tentativa de valoração monetária constitui-se em informação contábil equivocada.

Entretanto, a corrente favorável a inclusão desses bens nos demonstrativos das entidades públicas argumenta que a informação, mesmo não sendo precisa, contribui para melhorar o *accountability*⁶⁷, fornecer informações úteis para subsidiar gestores e dar transparência às decisões sobre alocações de recursos destinados ao financiamento de ações de governo e à manutenção dos ativos em uso, bem como para fornecer uma visão aproximada de todos os ativos públicos. Visão essa compartilhada por alguns governos como

⁶⁷ O termo *accountability* está sendo usado aqui no sentido de prestação de contas e de responsabilização dos agentes de governos em decorrência de suas atribuições.

da Nova Zelândia e Reino Unido.

Neste contexto, o trabalho adere a corrente favorável à inserção dos bens do patrimônio público nos demonstrativos financeiros governamentais. Uma argumentação para esse posicionamento, além das já apresentadas, decorre do fato que qualquer informação serve de parâmetro, inclusive para crítica, representando um ponto de partida para melhorias. Sob este ponto de vista, esta pesquisa exploratória adota uma premissa proativa que considera o processo de tentativa e erro melhor do que a ausência de qualquer tentativa. Uma segunda argumentação provém das orientações presentes nos normativos voltados para os entes públicos brasileiros, particularmente em relação aos bens patrimoniais e culturais, cujas recomendações expressam que os procedimentos de reconhecimento e mensuração devem ser aplicados aos itens geradores de recursos ou com potenciais para geração de serviços. No caso específico deste estudo, essa recomendação se aplica aos bens que se encontram sob o controle dos museus públicos, uma vez que tais instituições, apesar de não perseguirem o lucro, são beneficiadas com entradas de recursos decorrentes do uso de seus acervos, que, também, se constituem em fonte potencial de prestação de serviços, mediante cessão de espaço e do direito do uso de imagem institucional e de objetos da coleção – entre outros.

Após uma revisão de alguns dos principais aspectos teóricos e conceituais da contabilidade, conjugados aos conhecimentos oriundos de áreas científicas distintas, dentre as quais a antropologia, o direito, a economia, a estatística, a museologia e a sociologia, foi elaborado um modelo baseado na regressão linear múltipla para atender o objetivo de estimar o valor justo das obras de Cícero Dias incorporadas ao acervo do MEPE. Essas obras foram incorporadas ao acervo do MEPE mediante termo de doação ao governo do Estado de Pernambuco.

Este estudo apresentou um modelo baseado na regressão linear múltipla que apresentou um ajuste de qualidade superior (R^2 83,6%) à média. Dadas algumas características peculiares e singulares dos fenômenos observados, o modelo foi desenvolvido com a utilização de variáveis *dummy*, para representar os dados qualitativos ou categóricos na equação.

Da lista de variáveis sugeridas pela literatura como explicativas do preço (quadros 16 e 17), o modelo considerou o tamanho da obra e a técnica empregada. A limitação dos fatores explicativos do preço a essas duas variáveis se deu porque não foi possível coletar dados suficientes para a elaboração de um modelo amplo. Este modelo foi aplicado ao caso exemplificativo representado pelas obras de Cícero Dias incorporadas ao acervo do MEPE, que gerou valores estimativos individualizados por técnica com configurações assemelhadas

às observações, em que a técnica óleo sobre tela apresentava maior valor, seguido da aquarela e litografia. Dessa forma, conclui-se que o modelo elaborado, tomando por base a regressão linear múltipla, representa melhor ajuste que a média.

Entretanto, há que se considerar que esses resultados decorrem de dados coletados sob condições não probabilísticas. Tal fato pode gerar efeitos subjetivos na pesquisa que limitam uma generalização do modelo e que pode resultar em baixa aderência ao pressuposto da objetividade. Nesse aspecto, esse estudo considera que, diante das recomendações expressas nos normativos como condição para se encontrar o valor justo do ativo na contabilidade considera algum relaxamento do pressuposto da objetividade. Essa abordagem de relaxamento da objetividade guarda relação com esse trabalho, uma vez que o valor justo proposto para as obras decorre um modelo que tratou estatisticamente os valores obtidos no mercado. Essa configuração, que realiza algumas manipulações estatísticas, é denominada de método comparativo direto de dados do mercado, nível dois, que se apresenta menos objetivo que o nível um e mais que o três.

Outro ponto a ser considerado foi a retirada do modelo das variáveis *dummy* evocação e fase a qual a obra pertence. Muito embora o modelo tenha perdido em poder explicativo e diminuído a assertividade da estimativa, a retirada das variáveis evocação e fase aumentou a objetividade, uma vez que a dimensão da obra e a técnica são de fáceis verificações.

Dessas considerações conclui-se que a abordagem desenvolvida nessa pesquisa reafirma a necessidade de se desenvolver outros estudos relacionados às possibilidades de valoração de bens culturais sob o ponto de vista da contabilidade, onde as discussões sobre a mensuração pelo valor justo recaem no posicionamento dicotômico da relevância da informação *versus* objetividade. Essa necessidade pode ser confirmada porque valoração de bens culturais que tenha por finalidade proceder sua inclusão nos demonstrativos financeiros de entidade pública é um assunto pouco explorado em trabalhos contábeis, notadamente no Brasil.

Assim, este estudo oferece uma contribuição para o aprofundamento das discussões e de sugestões para pesquisas futuras sobre a mensuração de bens culturais em que novas investigações permitam a elaboração de um modelo ampliando. Este modelo ampliado poderia identificar o grau de influência de fatores não considerados nesta pesquisa, como o IDH da região, o número de casas de leilões disponíveis, a frequência com que são realizados os leilões, só para citar alguns, que ao serem inseridas na equação aumentaria o poder generalizador do modelo.

REFERÊNCIAS

ACCOUNTING STANDARDS BOARD – ASB. **Financial Reporting Standard 30 – Heritage Assets (FRS 30)**. Londres, 2009. Disponível em: [http://www.frc.org.uk/getattachment/11989f89-363e-474e-abab-d54917239e28/FRS-30-Heritage-Assets-\(June-2009\).aspx](http://www.frc.org.uk/getattachment/11989f89-363e-474e-abab-d54917239e28/FRS-30-Heritage-Assets-(June-2009).aspx). Acesso em 20/10/2012.

ANDRADE, Nilton de Aquino. Contabilidade pública na gestão municipal. 3. ed – 3 reimp. São Paulo: Atlas, 2010

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.

ASSIS FILHO, Waldir Simões de (Coord). **Cícero Dias: uma vida pela pintura**. Curitiba: Simões de Assis Galeria de Arte, 2002.

_____. **Cícero Dias: oito décadas de pintura**. Curitiba, Museu Oscar Niemeyer, 2006.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS – ABNT. NBR 10520: **informação e documentação: citações em documentos: apresentação**. Rio de Janeiro, 2002.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS – ABNT. NBR 14653-1/2001: **Avaliação de bens-Parte 1: procedimentos gerais**. Rio de Janeiro, 2001.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS – ABNT. NBR 14653-7/2009: **Avaliação de bens-Parte 7: bens do patrimônio histórico e artístico**. Rio de Janeiro, 2009.

ABREU, Regina. A cultura do mecenato no Brasil: uma utopia possível? *In*: NASCIMENTO JUNIOR, José do (Org.). **Economia de museus**. Brasília: MinC/IBRAM, 2010.

BARTON, Allan D. *Accounting for public heritage facilities: assets or liabilities of the government?* **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 13 Iss: 2 pp. 219 – 236, 2000. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1108/09513570010323434>. Acesso em 19/12/2012.

_____. *The conceptual arguments concerning accounting for public heritage assets: a note*. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 18 Iss: 3 pp. 434 – 440, 2005. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1108/09513570510600774>. Acesso em: 18/10/2012.

BENHAMOU, Françoise. **A economia da cultura**. Cotia, São Paulo: Ateliê Editorial, 2007.

BENITO, Bernadino *et al*. The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs. *International Review of Administrative Sciences*, v.73, n. 2, pp. 293-317, 2007. Disponível em: <http://ras.sagepub.com/content/73/2/293.full.pdf+html>. Acesso em: 18/10/2012.

BETHLEM, Agrícola. **Estratégia Empresaria**. São Paulo: Atlas, 2004.

BRASIL. Lei Nº 378, de 13 de janeiro de 1937a. **Dá nova, organização ao Ministério da Educação e Saude Publica (sic)**. Disponível em: <

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1930-1949/10378.htm>. Acesso em 12/09/2012.

_____. Decreto-lei nº 25, de 30 de novembro de 1937b. **Organiza a proteção do patrimônio histórico e artístico nacional.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0025.htm. Acesso em: 12/09/2012.

_____. Constituição Federal de 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 28/09/2011.

_____. Lei Nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. **Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 16/08/2012.

_____. Lei Nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Institui o Código Civil.** Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em 15/08/2012.

_____. Ministério da Cultura – MinC. **Política Nacional de Museus: memória e cidadania.** Brasília: 2003. Disponível em: <http://www.museus.gov.br/sbm/publicacoes.htm>. Acesso em 16/08/2012.

_____. Emenda Constitucional nº 48, de 10 de agosto de 2005. **Acrescenta o § 3º ao art. 215 da Constituição Federal de 1988, instituindo o Plano Nacional de Cultura.** http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc48.htm#art1, Acesso em 12/09/2012.

_____. Ministério da Cultura – MinC. **Política Nacional de Museus.** Brasília: 2007. Disponível em: <http://www.museus.gov.br/sbm/publicacoes.htm>. Acesso em 16/08/2012.

_____. Ministério da Fazenda. Portaria Ministério da Fazenda Nº 184, de 25 de agosto de 2008. **Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.** Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br>>. Acesso em 23/08/2011.

_____. Lei Nº 11.904, de 14 de janeiro de 2009a. **Institui o Estatuto de Museus e dá outras providências.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 28/08/2012.

_____. Lei Nº 11.906, de 20 de janeiro de 2009b. **Cria o Instituto Brasileiro de Museus – IBRAM, cria 425 (quatrocentos e vinte e cinco) cargos efetivos do Plano Especial de Cargos da Cultura, cria Cargos em Comissão do Grupo-Direção e Assessoramento Superiores - DAS e Funções Gratificadas, no âmbito do Poder Executivo Federal, e dá outras providências.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/Lei/L11906.htm. Acesso em 12/09/2012.

_____. Lei Nº 11.941, de 27 de maio de 2009c. **Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto no 70.235,**

de 6 de março de 1972, as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nos 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei no 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nos 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei no 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nos 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nos 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em 23/08/2011.

_____. Decreto Nº 6.976, de 7 de outubro de 2009d. **Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências.** Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em 16/08/2012.

_____. Lei Nº 12.343, de 02 de dezembro de 2010. **Institui o Plano Nacional de Cultura - PNC, cria o Sistema Nacional de Informações e Indicadores Culturais - SNIIC e dá outras providências.** Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em 21/11/2011.

_____. Ministério da Fazenda/Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria 828, de 14 de dezembro de 2011. **Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências.** Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br>>. Acesso em 15/08/2012.

_____. Ministério da Fazenda/Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 231, de 29 de março de 2012a. **Altera o prazo de divulgação do cronograma de ações para adequação aos procedimentos contábeis apresentados na Portaria STN nº 828/2011 e dá outras providências.** Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br>>. Acesso em 15/08/2012.

_____. Ministério da Fazenda/Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Parte Geral.** 5ª ed. Brasília: MF/STN, 2012b. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br>. Acesso em 15/08/2012.

_____. Ministério da Fazenda/Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais.** 5ª ed. Brasília: MF/STN, 2012c. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br>. Acesso em 15/08/2012.

_____. Ministério da Fazenda/Secretaria do Tesouro Nacional. **Balço do Setor Público Nacional do exercício 2011.** Brasília: 2012d. Disponível em: http://www.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/relatorios_demonstrativos.asp. Acesso em 18/08/2012.

_____. Ministério da Cultura – MinC. **Política Nacional de Museus: memória e cidadania.** Instituto Brasileiro de Museus – IBRAM, Brasília: 2012e. Disponível em: <http://www.museus.gov.br/politicas/>. Acesso em 16/08/2012.

BRUNO, Cristina; ZANETTINI, Paulo (orgs.). **Relatório do Simpósio O futuro dos acervos.** In: XIV Encontro Nacional da Sociedade de Arqueologia Brasileira, Florianópolis, Universidade Federal de Santa Catarina, 2007.

CALABRE, Lia. Políticas culturais no Brasil: balanço e perspectivas. In: RUBIM, Antonio A. C. (Org.). **Políticas culturais no Brasil (Coleção CULT).** Salvador: EDUFBA, 2007, Disponível em <https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ufba/138/1/Políticas%20culturais.pdf>. Acesso em 01/07/2012.

_____. Desafios à construção de políticas culturais: balanço da gestão Gilberto Gil. In: **Proa - Revista de Antropologia e Arte. Ano 01, vol. 01, n. 01, ago. 2009, pags. 293-302.** Disponível em <http://www.ifch.unicamp.br/proa/pdfs/Lia_Calabre_2017.pdf> Acesso em 29/06/2012.

CAMPBELL, Norman. *What is science?* London: Methuen & Co., 1921. Disponível em: <http://archive.org/details/whatissscience00camprich>. Acesso em 02/10/2012.

CANCLINI, Néstor García. **Diferentes, desiguais e desconectados.** Rio de Janeiro: UFRJ, 2007.

CARDOSO, Ricardo Lopes; MÁRIO, Poueri do Carmo; AQUINO, André Carlos B. de. **Contabilidade gerencial: mensuração, monitoramento e incentivos.** São Paulo: Atlas, 2007.

CARMAN *et al.* *Is archaeological valuation an accounting matter?* *Antiquity* 73.279 (1999): 143+. Academic OneFile. Web. 19 Dec. 2012. Disponível em: <http://go.galegroup.com.ez16.periodicos.capes.gov.br/ps/i.do?id=GALE%7CA54370317&v=2.1&u=capes58&it=r&p=AONE&sw=w>. Acesso em: 19/12/2012

CARNEGIE, Garry.D.; WOLNIZER, Peter.W. *Enabling accountability in museums", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 9 Iss: 5 pp. 84 - 99,* 1996. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1108/09513579610151962>. Acesso em: 19/12/2012.

CARNEGIE, Garry D.; WEST, Brian P. *Making Accounting accountable in the public sector. Critical Perspectives on Accounting*, v. 16, pp. 905-928, 2005. Disponível em: http://ac.els-cdn.com/S1045235404000061/1-s2.0-S1045235404000061-main.pdf?_tid=9471a0f6-4a02-11e2-b7a4-00000aab0f6b&acdnat=1355938751_320337556f619ddeb8c7f6a94fc52f0. Acesso em: 19/12/2012

CATELLI, Armando (Coord.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON.* 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

COELHO, Cláudio Ulysses Ferreira, LINS, Luiz dos Santos. *Teoria da contabilidade: abordagem contextual, histórica e gerencial.* São Paulo: Atlas, 2010.

COMITÊ BRASILEIRO DO CONSELHO INTERNACIONAL DE MUSEUS – ICOM-BR.

Código de Ética do ICOM para os Museus, 2009. : http://www.icom.org.br/Código_de_Ética_Lusófono_iii_2009.pdf. Acesso em 12/09/2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993. Com redação dada pela Resolução CFC 1.282/10 **Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade (PC)**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 09/04/2012.

_____. Resolução CFC nº 1.111, de 29 de novembro de 2007. **Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios de Contabilidade**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 30/01/2009.

_____. Resolução CFC nº 1.121, de 28 de março de 2008a. **Aprova a NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 09/04/2012

_____. Resolução CFC nº 1.128, de 21 de novembro de 2008b. **Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 30/01/2009.

_____. Resolução CFC Nº. 1.129, de 21 de novembro de 2008c. **Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 30/01/2009.

_____. Resolução CFC Nº. 1.130, de 21 de novembro de 2008d. **Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 30/01/2009.

_____. Resolução CFC nº 1.131, de 21 de novembro de 2008e. **Aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 30/01/2009.

_____. Resolução CFC nº 1.132, de 21 de novembro de 2008f. **Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 30/01/2009.

_____. Resolução CFC nº 1.133, de 21 de novembro de 2008g. **Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 30/01/2009.

_____. Resolução CFC nº 1.134, de 21 de novembro de 2008h. **Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 30/01/2009.

_____. Resolução CFC nº 1.135, de 21 de novembro de 2008i. **Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 30/01/2009.

_____. Resolução CFC nº 1.136, de 21 de novembro de 2008j. **Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 30/01/2009.

_____. Resolução CFC nº 1.137, de 21 de novembro de 2008k. **Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 30/01/2009.

_____. Resolução CFC nº 1.151, de 23 de janeiro de 2009a. **Aprova a NBC TG 12 – Ajuste a Valor Presente.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 05/10/2012.

_____. Resolução CFC nº 1.177, de 24 de julho de 2009b. **Aprova a NBC TG 27 – Ativo Imobilizado.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 05/10/2012.

_____. Resolução CFC nº 1.268/09, de 10 de dezembro de 2009c. **Altera, inclui e exclui itens das NBC T 16.1, 16.2 e 16.6 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/download/RES_1268.pdf>. Acesso em 26/08/2010.

_____. Resolução CFC nº 1.282, de 28 de maio de 2010. **Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC n.º 750/93, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 09/04/2012.

_____. Resolução CFC nº 1.366, de 25 de novembro de 2011. **Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 29/08/2012.

_____. Resolução CFC nº 1.374, de 8 de dezembro de 2011. **Dá nova redação à NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 29/08/2012.

_____. **Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil.** Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/downloads/CCASP_Orientacoes_Estrategicas_Contabilidade.pdf. Acesso em 21/08/2012.

CORRAR, Luiz J. *et al.* (Coord). **Análise multivariada para os cursos de administração, ciências contábeis e economia.** São Paulo: Atlas, 2007.

COSENZA, José Paulo; LAURENCEL, Luiz daCosta. **Um olhar sobre a harmonização contábil no Brasil à luz da teoria habermasiana.** Revista de Informação Contábil - Vol. 5, no. 4, p. 79-103, Out-Dez/2011a. Disponível em: <http://www.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/view/353/279>. Acesso em 23/10/2012.

_____. **Análise epistemológica da valoração como constructo para decisões estratégicas: óticas contábil e econômica.** Enfoque: Reflexão Contábil - Vol. 30, no. 3, p. 60-78, Set-Dez/2011b. Disponível em: <http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/13117/8328>. Acesso em 23/10/2012.

CRUZ, Rosany Ipavez. Uma contribuição à definição de um modelo conceitual para a gestão

econômica. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – FEA. São Paulo: USP, 1991 *apud* PARISI, Claudio; Jesus Nobre, Waldir. Eventos, gestão e modelos de decisão. *In*: CATELLI, Armando (Coord.). Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

D'ÁURIA, Francisco. Primeiros princípios de contabilidade pura. São Paulo: USP, 1949 *apud* FLORENTINO, Americo Matheus. **Teoria contábil**. 5. ed. Rio de Janeiro: FGV, 1988.

DANTAS *et al.* Normatização contábil baseada em princípios ou em regras? Benefícios, custos, oportunidades e riscos, **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações** – FEA-RP/USP, v. 4, n. 9, p. 3-29, mai-ago 2010. Disponível em: <http://www.revistasusp.sibi.usp.br/pdf/rco/v4n9/02.pdf>. Acesso em: 14/10/2012.

DINIZ, Maria Helena. **Tratado teórico e prático dos contratos**. 4. ed. v. 3. São Paulo: Saraiva, 2002.

ERNST & YOUNG, FIPECAFI. **Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras**. São Paulo: Atlas, 2009.

ESTABLET, Roger. *Culture et idéologie. Cahiers marxistes leninistes*, Paris, n. 12-13, juil-oct. 1966 *apud* CANCLINI, Néstor García. **Diferentes, desiguais e desconectados**. Rio de Janeiro: UFRJ, 2007.

FERREIRA COELHO, Cláudio Ulysses; LINS, Luiz dos Santos. **Teoria da contabilidade: abordagem contextual, histórica e gerencial**. São Paulo: Atlas, 2010.

FEDERAL ACCOUNTING STANDARDS ADVISORY BOARD – FASAB. *Statement of Federal Financial Accounting Concepts 5 (SFAC 5). Definitions of Elements and Basic Recognition Criteria for Accrual-Basis Financial Statements*. Disponível em http://www.fasab.gov/pdf/2011_fasab_handbook.pdf. Acesso em: 10/12/2012.

FEDERAL ACCOUNTING STANDARDS ADVISORY BOARD – FASAB. *Statement of Federal Financial Accounting Standards 29, (SFAS 29). Heritage Assets and Stewardship Land*, 2005. Disponível em: http://www.fasab.gov/pdf/2011_fasab_handbook.pdf. Acesso em: 10/12/2012.

FIELD, Andy. **Descobrimos a estatística usando o SPSS**. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2009.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – FASB. *Statement of Financial Accounting Concepts No 1, (SFAC 1) “Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises”*, 1978 *apud* KAM, Vernon. *Accounting Theory*. New York: Wiley, 1990.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – FASB. *Statement of Financial Accounting Concepts No 6, (SFAC 6)*, 1985 *apud* HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – FASB. *Statement of Financial Accounting Standards N° 157 – Fair Value Measurements (SFAS 157)*, nov. 2007. Disponível em: www.fasb.org. Acesso em 10/12/2012.

FLORENTINO, Americo Matheus. **Teoria contábil**. 5. ed. Rio de Janeiro: FGV, 1988.

FONTES, Luis Olavo. **Cícero Dias: 20 anos**. Rio de Janeiro: Index, 1993.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral**. 21. ed. São Paulo:Atlas, 1983.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil: obrigações**. 4. ed. v. II. São Paulo: Saraiva, 2004.

GOMEZ, Enrique. J. Buch; CASAL, Roberto Cabalero. Los "heritage assets" en los sistemas contables de las entidades públicas. Empresa Global y Mercados Locales: XXI Congreso Anual AEDEM, Universidad Rey Juan Carlos, Madrid, 6,7 y 8 de junio de 2007, v.1, pp. 75-90, 2007. Disponível em: <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2521488>. Acesso em 29/11/2012.

GUJARATI, Damodar N. **Econometria básica**. 4 ed. Rio de Janeiro: Campus, 2006.

HANSON, Denis. **Gestão e cultura: um panorama dos argumentos pró e contra**. III SEGeT – Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia. Rio de Janeiro, 2006. Disponível em:<http://www.aedb.br/seget/artigos07/11_Hanson%20Gestao%20e%20Cultura.pdf>. Acesso em: 28-08-2011.

HARVEY, David. **A produção capitalista do espaço**. São Paulo: Annablume, 2005.

HENDRIKSEN, Eldon. S.; VAN BREDA, Michael. F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

HERMANN JUNIOR, Frederico. Análise econômica e financeira do capital das empresas. São Paulo: Continental, 1941 *apud* FLORENTINO, Americo Matheus. **Teoria contábil**. 5ª. ed. Rio de Janeiro: FGV, 1988a.

_____. Contabilidade superior. São Paulo: Atlas, 1954 *apud* FLORENTINO, Americo Matheus. **Teoria contábil**. 5. ed. Rio de Janeiro: FGV, 1988b.

HOOPER *et al.* *Knowing "the price of everything and the value of nothing": accounting for heritage assets*. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 18 Iss: 3 pp.410 – 433, 2005. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1108/09513570510600765>. Acesso em: 18/12/2012.

INSTITUTO ANTÔNIO HOUAISS. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva. 2009.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Sistema de informação e indicadores culturais. Estudos e Pesquisas: Informações demográficas e socioeconômicas**, n. 22, 2007.

INSTITUTO BRASILEIRO DE MUSEUS – IBRAM. **Plano Nacional Setorial de Museus - 2010/2020**. Brasília: MinC-Ibram, 2010.

_____. **Museus em números, Parte Geral**. Brasília: 2011a.

_____. **Museus em números, vol. 2.** Brasília: 2011b.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – IASB. International Financial Reporting Standards 13 – Fair Value Measurement (IFRS 13). Janeiro de 2012. Disponível em: <http://www.ifrs.org/IFRSs/Documents/IFRS13en.pdf>. Acesso em 18/12/2012.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – IASB. International Accounting Standards 32 – Financial instruments: Presentation (IAS 32). Janeiro de 2012. Disponível em: <http://www.worldgaapinfo.com/pdf/IAS/IAS32.pdf>. Acesso em: 18/12/2-12..

INTERNATIONAL COUNCIL OF MUSEUMS – ICOM. Statuts Du Conseil International dès musées (ICOM). Adoptés par la 22e Assemblée générale tenue à Vienne (Autriche), le 24 août 2007. Disponível em <http://icom.museum/fileadmin/user_upload/pdf/Statuts/statutes_eng.pdf>. Acesso em 12/09/2012.

INTERNATIONAL COUNCIL OF MUSEUMS – ICOM. Como gerir um museu: manual prático. Coord.: Patrick J. Boylan. Paris: 2004. Disponível em: http://www.icom.org.br/Running%20a%20Museum_trad_pt.pdf. Acesso em 12/09/2012.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS FOUNDATION – IFRS Foundation. The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010. London, UK, September 2010. Disponível em: <http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/Oct_2010_AP_9.3_Conceptual_Framework_rk_Financial_Reporting_2010.pdf> Acesso em 05/10/2012.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS FOUNDATION – IFRS Foundation. Framework-based teaching of principle-based standards. London, UK, 2010. Disponível em: <http://congress.iaaer.org/program/2_Framework-based_teaching_of_principle-based_standards.pdf> Acesso em 05/10/2012.

INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARDS – IPSASB – Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements – 2 volumes. New York, USA, January 15, 2012. Disponível em: http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IPSASB_HandBook_Volume_1_Full.pdf; <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IPSASB_HandBook_Volume_2_Full.pdf> Acesso em 05/10/2012.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009a.

_____. Mensuração em contabilidade. In: RIBEIRO FILHO *et al.* (Org.). **Estudando teoria da Contabilidade.** São Paulo: Atlas, 2009b.

_____. **Existirá a contabilometria?** Revista Brasileira de Contabilidade, Rio de Janeiro, n.41, p. 44-46, 1982. Disponível em: <http://xa.yimg.com/kq/groups/24045166/958323047/name/texto+contabilometria.pdf>. Acesso em: 29/11/2012.

_____; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade: para o nível de**

graduação. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____; MARTINS, Eliseu. **Uma investigação e uma proposição sobre o conceito e o uso do valor justo**. Revista Contabilidade & Finanças, São Paulo, ed. 30 Anos de Doutorado, p. 9-18, jun. 2007. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rcf/v18nspe/a02v18sp.pdf>. Acesso em: 29/11/2012.

_____. *et al.* **Contabilidade: aspectos relevantes da epopeia de sua evolução**. Revista Contabilidade & Finanças, São Paulo, n. 38, p. 7-19, maio/ago. 2005. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rcf/v16n38/v16n38a02>. Acesso em: 04/03/2012.

JIMENO, Maria R.F. *Tratamiento Contable del Patrimonio Cultural*, Tese apresentada ao Departamento de Economia Financiera y Contabilidad-Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales para obtenção do título de Doutor, Universidade de Granada, Espanha, 2005. Disponível em: <<http://hera.ugr.es/tesisugr/15428412.pdf>>. Acesso em 11/04/2012.

JUER, Milton. **Matemática financeira: praticando e aplicando**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2003.

KAM, Vernon. *Accounting Theory*. New York: Wiley, 1990.

KASZNAR, Istvan Karoly; GONÇALVES, Bento Mario Lages. Regressão múltipla: uma digressão sobre seus usos. Rio de Janeiro: – Institutional Business Consultoria Internacional – IBCI, sd. Disponível em: http://www.ibci.com.br/Regressao_Multipla.pdf. Acesso em 14/01/2013.

KEESING, Felix. **Antropologia cultural**. Rio de Janeiro: Fundo de cultura, 1961 *apud* LARAIA, Roque de Barros. *Cultura: um conceito antropológico*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2002.

KÊNIA, Mirian. Dez dicas para avaliar uma obra de arte. **Istoé DINHEIRO: Investidores**. São Paulo: Editora Três, edição 203, 07/07/2001. Disponível em: http://www.istoedinheiro.com.br/noticias/14187_DEZ+DICAS+PARA+AVALIAR+UMA+OBRA+DE+ARTE. Acesso em: 03/09/2012.

KERLINGER, Fred N. **Foundations of behavioral research**. 3rd ed. New York: Holt, Rinehart and Winton, 1986.

LADKIN, Nicola. Gestão do Acervo. Boylan, Patrick J. (ed). *In: Como Gerir um Museu: Manual Prático*. ICOM, 2004.

LAPPONI, Juan Carlos. **Estatística usando Excel**. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005a.

LAPPONI, Juan Carlos. **Matemática financeira**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005b

LARAIA, Roque de Barros. **Cultura: um conceito antropológico**. 15. ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2002.

LEVINE *et al.* **Estatística: teoria e aplicações**. 5. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2011.

LOUREIRO, Maria L. N. Matheus. **Divulgação científica em museus: as coleções e seu papel na linguagem expográfica.** *Actas do I Seminário de Investigação em Museologia dos Países de Língua Portuguesa e Espanhola*, Volume 2, pp. 207-215. Período: 22 e 23 de janeiro de 2010. Disponível em: <<http://ler.letras.up.pt/uploads/ficheiros/8197.pdf>>. Acesso em 18/09/2012.

_____. **Fragmentos, modelos, imagens: processos de musealização nos domínios da ciência.** *DataGramZero - Revista de Ciência da Informação - v.8 n.2*, abril de 2007. Disponível em: <http://www.dgz.org.br/abr07/Art_01.htm>. Acesso em 18/09/2012.

LUSTOSA, Paulo Roberto. Ativo e sua avaliação. In: RIBEIRO FILHO, José Francisco *et al.* (Org.). **Estudando teoria da Contabilidade.** São Paulo: Atlas, 2009.

_____. A (In) Justiça do Valor Justo: SFAS 157, Irving Fisher e GECON. 10º Congresso USP de Contabilidade e Controladoria, de 26 a 27 de julho de 2010. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2010. Disponível em: [http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/an_resumo.asp?con=1&cod_trabalho=172&titulo=A+\(In%3F\)+Justi%E7a+do+Valor+Justo%3A+SFAS+157%2C+Irving+Fisher+e+Gecon](http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/an_resumo.asp?con=1&cod_trabalho=172&titulo=A+(In%3F)+Justi%E7a+do+Valor+Justo%3A+SFAS+157%2C+Irving+Fisher+e+Gecon) . Acesso em: 06/10/2012

MADDALA, G. S. **Introdução à econometria.** 3. Ed. Rio de Janeiro: LTC, 2003.

MARCHESAN, Ana M. Moreira. **A tutela do patrimônio cultural sob o enfoque do direito ambiental.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

MARCONI, Marina de Andrade. LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos da metodologia científica.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MASON, Richard O.; SWANSON, E. Burton. *Measurement for management decision.* California: Addison-Wesley Publishing Company, 1981.

MAZZANTI, Massimiliano. *Valuing cultural heritage in a multi-attribute framework microeconomic perspectives and policy implications.* *Journal of Socio-Economics* 32, pags. 549-569, 2003. Disponível em: http://culturalheritage.ceistorvergata.it/virtual_library/Valuing_cultural_heritage_Mazzanti.pdf f. Acesso em 19/12/2012.

MENDONÇA, Elizabete de Castro; NECO, Luis Antônio do Nascimento. *Cultura y gestión, una relación em crecimiento: el impacto en la formación de los gestores culturales.* In: ANDRADE, Marcela Alejandra Pais; ROLDAN, Ahtziri Molina (Coord.). *Cultura y desarrollo em América Latina: actores, estratégias, formación y prácticas.* Buenos Aires. Cooperativas, 2013.

MICALEFF, Frank; PEIRSON, Grahlan. *Financial reporting of cultural, heritage, scientific and community collections.* *Australian Accounting Review*, v. 7, n. 13, pp. 31-37, 1997. Disponível em: <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1835-2561.1997.tb00025.x/pdf>. Acesso em 19/12/2012.

NASCIMENTO JUNIOR, José do (Org.). **Economia de museus**. Brasília: MinC/IBRAM, 2010.

NEGRÃO, Theotonio; GOUVÊA, José Roberto F. **Código Civil e legislação civil em vigor**. 28 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

NEW ZEALAND (NZ). *The Treasure-New Zealand. Valuation Guidance for Cultural and Heritage Assets. New Zealand. Published nov. 2002*, Disponível em: <<http://www.treasury.govt.nz/publications/guidance/reporting/accounting/cultural>> Acesso em: 21/10/2012.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade internacional**. São Paulo: Atlas, 2010.

_____; SILVA, César A. Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PADOVEZE, Clóvis Luís; TARANTO, Fernando Cesar. **Orçamento empresarial: novos conceitos e técnicas**. São Paulo: Pearson, 2008.

PARISI, Claudio; NOBRE, Waldir Jesus. Eventos, gestão e modelos de decisão. In: CATELLI, Armando (Coord.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON*. 2ª ed. São Paulo. Atlas, 2010.

PETTERSSON, Maria Helena *et al.* Valor Justo (*fair value measurements*). In: **ERNST & YOUNG, FIPECAFI. Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PRICE, Sally. *Arts primitifs, regards civilisés*, Paris, *École Nationale Supérieure des Beaux-Arts*, 1995 *apud* CANCLINI, Néstor García. **Diferentes, desiguais e desconectados**. Rio de Janeiro: UFRJ, 2007.

REIS, Ana Carla F.. **Museus e mercados de arte como agentes econômicos** In: NASCIMENTO JUNIOR, José do (Org.). **Economia de museus**. Brasília: MinC/IBRAM, 2010.

RELVAS, Tânia Regina. S. **Relação entre a mensuração contábil e a mensuração científica**. In: 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade, de 24 A 28 de agosto de 2008, Gramado-RS. Disponível em: < <http://www.ccontabeis.com.br/18cbc/255.pdf>> Acesso em: 20/01/2012.

REVISTA LITERÁRIA: a casa das letras. **Critérios para avaliação de uma obra de arte**. Revista Literária, 2012. Disponível em: <http://www.revistaliteraria.com.br/critavalia.htm>. Acesso em: 29/12/2012.

RIAHI-BELKAOUI, Ahmed. **Accounting Theory**. 5th ed. London: Thomson, 2004.

RIBEIRO FILHO, José Francisco *et al.*(Org.). **Estudando teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. Uma visão teórico-reflexiva da teoria da contabilidade. In: _____. (Org.). **Estudando teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. Base epistemológica para a teoria da contabilidade. In: _____. (Org.). **Estudando teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SANDRONI, Paulo (Org.). **Dicionário de economia**. São Paulo: Best Seller, 1999.

SARAVIA, Henrique. **A gestão da cultura e a cultura da gestão: a importância da capacitação de administradores culturais**. In: IV ENECULT - Encontro de Estudos Multidisciplinares em Cultura, de 28 a 30 de maio de 2008, Faculdade de Comunicação/UFBA, Salvador-Bahia-Brasil. Disponível em: <<http://www.cult.ufba.br/enecult2008/14323-02.pdf>>. Acesso em: 16/07/2012.

SELLTIZ, Claire *et al.* **Métodos de pesquisa nas relações sociais**. Tradução de Dante M. Leite. São Paulo: Pedagógica e Universitária, 1974.

SEROA DA MOTTA, Ronaldo. Manual para valoração econômica de recursos ambientais. Rio de Janeiro: IPEA/MMA/PNUD/CNPq, 1997. Disponível em: http://www.fag.edu.br/professores/pos/MATERIAIS/Auditoria,%20Per%EDcia%20e%20Ges%t%20E3o%20Ambiental/Anexo%20arquivo%20para%20aula%2029%20e%2030%20do%2006%20Prof.%20T%20nia/manual_para_valoracao_economica_recursos_ambientais%20imprimir.pdf. Acesso em: 01/02/2012.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SLOMSKI, Valmor. Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010

SOUZA FILHO, Carlos F. M. de. **Bens culturais e sua proteção jurídica**. 3ª ed. Curitiba: Juruá Editora, 2005.

STANTON, P.J.; STANTON, P.A. *Governmental accounting for heritage assets: economic, social implications*", **International Journal of Social Economics**, Vol. 24 Iss: 7 pp. 988 – 1006, 1997. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1108/03068299710178973>. Acesso em: 19/12/2012.

STEIGLEDER, Annelise Monteiro. **Responsabilidade civil ambiental: as dimensões do dano ambiental no direito brasileiro**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011.

STEVENS, Stanley Smith. *On the Theory of Scales of Measurement*, Science, New Series, Vol. 103, No. 2684 (Jun. 7, 1946), pp. 677-680, American Association for the Advancement of Science. Disponível em: <http://www.mpopa.ro/statistica_licenta/Stevens_Measurement.pdf>. Acesso em 18/07/2011.

SZUSTER, Natan *et al.* **Contabilidade Geral**. São Paulo: Atlas, 2007.

THIRY-CHERQUES, Hermano Roberto. **Projetos culturais: técnicas de modelagem**. 2. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2008.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio. **Avaliação patrimonial em contabilidade a valores de entrada e de saída**. Caderno de Estudos nº 06, São Paulo, FIPECAFI, outubro/92. Disponível em: <http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/cad06/avaliacao.pdf>. Acesso em: 29/10/2012.

TOLEDO, Geraldo Luciano; OVALLE, Ivo Izidoro, **Estatística Básica**. São Paulo: Atlas, 1991.

TOLILA, Paul. **Cultura e economia: problemas, hipóteses, pistas**. Tradução Celso M. Paciornik. São Paulo: Iluminuras: Itáu Cultural, 2007.

UNITED NATIONS EDUCATIONAL, SCIENTIFIC AND CULTURAL ORGANIZATION – UNESCO. **Declaração Universal sobre a Diversidade Cultural**. Paris: 2002. Disponível em: <http://unesdoc.unesco.org/images/0012/001271/127160por.pdf>. Acesso em 16/09/2012.

VALMIR MATOS: LEILOEIRO PÚBLICO – RJ. Critério de avaliação. Rio de Janeiro: Valmir Matos, 2012. Disponível em: <http://www.valmirmatos.com.br/sobre.php,t=248>. Acesso em: 29/12/2012.

VASCONCELLOS, Marco Antonio S.; OLIVEIRA, Roberto Guena de. **Manual de microeconomia**. São Paulo: Atlas, 2008.

WELSCH, G. A. **Orçamento empresarial**. 4ª. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

WHITE, Leslie Alvin. *The Symbol: The Origin and Basis of Humans Behavior*. **Philosophy of Science**. Chicago: The University of Chicago Press, Vol. 7, No. 4, pp. 451-463, Oct., 1940. Disponível em: <http://www.generalsemantics.org/wp-content/uploads/2011/05/gsb72-white.pdf>. Acesso em 28/09/2012.

YÚDICE, G., in NASCIMENTO JUNIOR, José do (Org.). **Economia de museus**. Brasília: MinC/Ibram, 2010.

ZABALA, Antoni. **Enfoque globalizador e pensamento complexo: uma proposta para o currículo escolar**. Porto Alegre: Artmed, 2002.

Sítios eletrônicos pesquisados:

<http://www.ifac.org/>, Acesso em 17/08/2012

<http://www.unesco.org/new/en/unesco/about-us/who-we-are/introducing-unesco/>, Acesso em 12/09/2012.

<http://www.cultura.gov.br/site/categoria/politicas/plano-nacional-de-cultura/>, Acesso em 12/09/2012.

<http://www.cultura.gov.br/site/2012/08/29/sistema-nacional-de-cultura-40/>, Acesso em 12/09/2012.

<http://www.bolsadearte.com/compra-venda/criterios-de-avaliacao/>, Acesso em 05/10/2012.

APÊNDICE A – Tabulação dos dados de mercado coletados

	Técnica	Fase	M2	Autoria	Evocação	Valores históricos em R\$			Fator de atualização	Valores correntes em R\$	
						LI (R\$)	LF (R\$)	Data	INPC	R\$	Data
1	1	6	0,351	1	0	150.000,00	150.000,00	18/09/2012	1,00000000	150.000,00	30/09/2012
2	1	6	0,428	0	0	260.000,00	260.000,00	28/08/2012	1,00630084	261.638,22	30/09/2012
3	1	6	0,672	1	1	300.000,00	300.000,00	28/08/2012	1,00630084	301.890,25	30/09/2012
4	1	6	0,606	0	0	400.000,00	430.000,00	28/06/2012	1,01517470	436.525,12	30/09/2012
5	1	6	0,800	1	1	150.000,00	350.000,00	12/04/2011	1,07339199	375.687,20	30/09/2012
6	1	6	0,800	1	1	500.000,00	565.000,00	28/06/2012	1,01517470	573.573,71	30/09/2012
7	1	7	0,650	1	0	150.000,00	220.000,00	28/06/2012	1,01517470	223.338,43	30/09/2012
8	1	6	0,064	1	0	40.000,00	40.000,00	26/06/2012	1,01517470	40.606,99	30/09/2012
9	1	7	0,351	1	0	98.000,00	100.000,00	25/06/2012	1,01517470	101.517,47	30/09/2012
10	1	7	0,438	1	0	180.000,00	180.000,00	04/06/2012	1,01517470	182.731,45	30/09/2012
11	1	7	0,351	1	0	130.000,00	130.000,00	05/03/2012	1,02996056	133.894,87	30/09/2012
12	1	7	0,351	1	0	120.000,00	130.000,00	08/05/2012	1,01781415	132.315,84	30/09/2012
13	1	7	0,810	1	1	200.000,00	275.000,00	26/04/2012	1,02341116	281.438,07	30/09/2012
14	1	7	0,286	1	0	120.000,00	150.000,00	23/04/2012	1,02341116	153.511,67	30/09/2012
15	1	6	0,429	1	0	125.000,00	223.000,00	07/03/2012	1,02996056	229.681,20	30/09/2012
16	1	6	0,253	1	1	150.000,00	150.000,00	05/03/2012	1,02996056	154.494,08	30/09/2012
17	1	7	0,520	1	0	190.000,00	190.000,00	05/03/2012	1,02996056	195.692,51	30/09/2012
18	1	7	0,520	1	1	86.000,00	87.000,00	26/07/2011	1,06496477	92.651,93	30/09/2012
19	1	6	0,499	0	0	300.000,00	300.000,00	08/12/2011	1,04111908	312.335,72	30/09/2012
20	1	6	0,135	1	0	89.000,00	89.000,00	12/11/2009	1,17864768	104.899,64	30/09/2012
21	1	6	0,135	1	0	130.000,00	130.000,00	18/10/2010	1,12249185	145.923,94	30/09/2012
22	1	6	0,135	1	0	94.000,00	99.000,00	29/11/2011	1,04642859	103.596,43	30/09/2012
23	1	2	0,672	1	0	450.000,00	450.000,00	17/05/2011	1,06730852	480.288,83	30/09/2012
24	1	2	0,672	1	0	400.000,00	400.000,00	26/10/2011	1,05239206	420.956,82	30/09/2012
25	1	7	0,175	1	1	60.000,00	70.000,00	25/08/2009	1,18774581	83.142,21	30/09/2012
26	1	6	0,688	0	0	230.000,00	230.000,00	05/09/2011	1,05575971	242.824,73	30/09/2012
27	1	7	0,648	0	0	90.000,00	150.000,00	01/09/2011	1,05575971	158.363,96	30/09/2012
28	1	7	0,527	1	0	146.000,00	146.000,00	08/08/2011	1,06051063	154.834,55	30/09/2012
29	1	7	0,351	1	1	120.000,00	125.000,00	26/07/2011	1,06496477	133.120,60	30/09/2012
30	1	6	0,351	1	0	130.000,00	135.000,00	14/06/2011	1,06496477	143.770,24	30/09/2012
31	1	7	0,445	1	0	105.000,00	114.000,00	09/05/2011	1,06730852	121.673,17	30/09/2012
32	1	6	0,737	1	0	100.000,00	200.000,00	07/12/2010	1,10442107	220.884,21	30/09/2012
33	1	6	0,438	1	0	50.000,00	115.000,00	06/07/2010	1,13813979	130.886,08	30/09/2012
34	1	6	0,345	1	1	80.000,00	155.000,00	27/07/2010	1,13813979	176.411,67	30/09/2012
35	1	7	0,531	1	1	125.000,00	125.000,00	23/11/2010	1,11104809	138.881,01	30/09/2012
36	1	6	0,351	1	0	125.000,00	125.000,00	23/11/2010	1,11104809	138.881,01	30/09/2012
37	1	6	0,438	1	0	150.000,00	205.000,00	19/05/2009	1,19643107	245.268,37	30/09/2012
38	1	6	0,438	1	0	245.000,00	315.000,00	18/10/2010	1,12249185	353.584,93	30/09/2012
39	1	6	0,800	1	0	100.000,00	150.000,00	06/07/2010	1,13813979	170.720,97	30/09/2012
40	1	7	0,253	1	0	94.000,00	94.000,00	20/05/2010	1,13609132	106.792,58	30/09/2012
41	1	6	0,810	1	0	90.000,00	101.000,00	29/04/2010	1,14097792	115.238,77	30/09/2012
42	1	7	0,346	0	0	70.000,00	77.000,00	01/12/2009	1,17582425	90.538,47	30/09/2012
43	1	6	0,351	0	0	120.000,00	150.000,00	09/11/2009	1,17864768	176.797,15	30/09/2012
44	1	6	0,672	1	0	210.000,00	210.000,00	25/08/2009	1,18774581	249.426,62	30/09/2012
45	1	3	0,655	1	1	125.000,00	125.000,00	25/08/2009	1,18774581	148.468,23	30/09/2012
46	1	7	0,438	1	0	70.000,00	89.000,00	20/08/2009	1,18774581	105.709,38	30/09/2012
47	1	7	0,438	0	0	70.000,00	110.000,00	20/08/2009	1,18774581	130.652,04	30/09/2012
48	1	7	0,527	1	0	170.000,00	180.000,00	25/05/2009	1,19643107	215.357,59	30/09/2012
49	1	7	0,810	0	0	15.000,00	47.000,00	19/05/2009	1,19643107	56.232,26	30/09/2012
50	1	7	0,351	1	0	66.500,00	66.500,00	18/06/2007	1,34123699	89.192,26	30/09/2012

APÊNDICE A – Tabulação dos dados de mercado coletados

	Técnica	Fase	M2	Autoria	Evocação	Valores históricos em R\$			Fator de atualização	Valores correntes em R\$	
						LI (R\$)	LF (R\$)	Data	INPC	R\$	Data
51	1	6	0,438	0	0	180.000,00	196.000,00	28/04/2009	1,20361126	235.907,81	30/09/2012
52	1	7	0,256	1	0	65.000,00	89.000,00	30/09/2008	1,23857050	110.232,77	30/09/2012
53	1	7	0,251	1	0	80.000,00	100.000,00	28/04/2009	1,20361126	120.361,13	30/09/2012
54	1	7	0,672	1	0	115.000,00	115.000,00	27/11/2008	1,22774426	141.190,59	30/09/2012
55	1	2	0,248	1	0	150.000,00	200.000,00	18/11/2008	1,22774426	245.548,85	30/09/2012
56	1	7	0,527	1	0	140.000,00	175.000,00	22/09/2008	1,23857050	216.749,84	30/09/2012
57	1	6	0,431	1	0	120.000,00	128.000,00	06/06/2008	1,25024137	160.030,90	30/09/2012
58	1	5	0,351	1	1	9.800,00	9.800,00	07/11/2006	1,37923400	13.516,49	30/09/2012
59	1	5	0,351	1	1	55.000,00	56.000,00	02/06/2008	1,25024137	70.013,52	30/09/2012
60	1	7	0,322	1	0	60.000,00	63.000,00	14/05/2008	1,26161838	79.481,96	30/09/2012
61	1	7	0,527	1	0	80.000,00	100.000,00	08/05/2008	1,26161838	126.161,84	30/09/2012
62	1	7	0,527	1	0	86.000,00	86.000,00	14/08/2007	1,32911801	114.304,15	30/09/2012
63	1	7	0,527	1	0	112.000,00	115.000,00	12/12/2007	1,30353490	149.906,51	30/09/2012
64	1	6	0,035	1	0	20.000,00	22.000,00	12/12/2007	1,30353490	28.677,77	30/09/2012
65	1	7	0,810	1	0	160.000,00	165.000,00	04/12/2007	1,30353490	215.083,26	30/09/2012
66	1	7	0,351	1	0	60.000,00	80.000,00	27/11/2007	1,31617837	105.294,27	30/09/2012
67	1	7	0,518	1	0	85.000,00	90.000,00	27/11/2007	1,31617837	118.456,05	30/09/2012
68	1	6	0,253	1	0	93.000,00	93.000,00	14/08/2007	1,32911801	123.607,97	30/09/2012
69	1	6	0,253	1	0	105.000,00	105.000,00	27/11/2007	1,31617837	138.198,73	30/09/2012
70	1	7	0,351	1	0	100.000,00	130.000,00	12/11/2007	1,31617837	171.103,19	30/09/2012
71	1	6	0,438	1	1	95.000,00	96.000,00	01/10/2007	1,32183891	126.896,54	30/09/2012
72	1	6	0,438	1	0	262.000,00	262.000,00	14/08/2007	1,32911801	348.228,92	30/09/2012
73	1	6	0,035	1	0	29.000,00	29.000,00	14/08/2007	1,32911801	38.544,42	30/09/2012
74	1	6	0,520	0	0	142.000,00	142.000,00	31/07/2007	1,33695851	189.848,11	30/09/2012
75	1	7	0,253	1	0	105.000,00	105.000,00	19/06/2007	1,34123699	140.829,88	30/09/2012
76	1	6	0,520	1	0	200.000,00	200.000,00	19/06/2007	1,34123699	268.247,40	30/09/2012
77	1	7	0,438	1	0	81.000,00	81.000,00	25/04/2007	1,34889175	109.260,23	30/09/2012
78	1	6	0,300	1	0	200.000,00	200.000,00	18/10/2005	1,42257361	284.514,72	30/09/2012
79	1	6	0,300	1	0	85.000,00	85.000,00	07/11/2006	1,37923400	117.234,89	30/09/2012
80	1	6	0,300	1	0	196.000,00	196.000,00	25/04/2007	1,34889175	264.382,78	30/09/2012
81	1	7	0,451	1	0	76.000,00	76.000,00	25/04/2007	1,34889175	102.515,77	30/09/2012
82	1	6	0,168	1	0	26.000,00	26.000,00	05/05/2004	1,53100186	39.806,05	30/09/2012
83	2	1	0,086	0	0	60.000,00	60.000,00	31/05/2010	1,13609132	68.165,48	30/09/2012
84	2	1	0,088	0	0	25.000,00	30.000,00	26/06/2012	1,01517470	30.455,24	30/09/2012
85	2	1	0,097	1	0	80.000,00	81.000,00	04/10/2011	1,05239206	85.243,76	30/09/2012
86	2	1	0,096	1	0	90.000,00	90.000,00	05/09/2011	1,05575971	95.018,37	30/09/2012
87	2	1	0,033	1	0	30.000,00	30.000,00	01/09/2011	1,05575971	31.672,79	30/09/2012
88	2	4	0,450	0	0	15.000,00	16.000,00	20/06/2011	1,06496477	17.039,44	30/09/2012
89	2	1	0,053	1	0	9.000,00	18.000,00	03/05/2011	1,06730852	19.211,55	30/09/2012
90	2	1	0,150	1	0	100.000,00	140.000,00	14/04/2011	1,07339199	150.274,88	30/09/2012
91	2	1	0,054	1	1	100.000,00	160.000,00	07/12/2010	1,10442107	176.707,37	30/09/2012
92	2	1	0,096	1	1	17.000,00	18.000,00	12/11/2007	1,31617837	23.691,21	30/09/2012
93	2	1	0,031	1	1	10.000,00	12.000,00	04/12/2007	1,30353490	15.642,42	30/09/2012
94	2	1	0,030	1	1	17.000,00	17.000,00	25/08/2009	1,18774581	20.191,68	30/09/2012
95	2	1	0,049	1	1	10.000,00	11.700,00	04/12/2007	1,30353490	15.251,36	30/09/2012
96	2	1	0,031	1	1	17.000,00	17.000,00	25/08/2009	1,18774581	20.191,68	30/09/2012
97	2	1	0,140	1	1	53.000,00	53.000,00	28/04/2009	1,20361126	63.791,40	30/09/2012
98	2	6	0,139	1	0	48.000,00	48.000,00	30/09/2009	1,18584701	56.920,66	30/09/2012
99	2	1	0,114	1	0	20.000,00	28.000,00	19/05/2009	1,19643107	33.500,07	30/09/2012
100	2	1	0,157	1	0	30.000,00	111.000,00	18/11/2008	1,22774426	136.279,61	30/09/2012

APÊNDICE A – Tabulação dos dados de mercado coletados

	Técnica	Fase	M2	Autoria	Evocação	Valores históricos em R\$			Fator de atualização	Valores correntes em R\$	
						LI (R\$)	LF (R\$)	Data	INPC	R\$	Data
101	2	1	0,102	1	0	35.000,00	115.000,00	18/11/2008	1,22774426	141.190,59	30/09/2012
102	2	1	0,176	0	0	30.000,00	55.000,00	22/11/2007	1,31617837	72.389,81	30/09/2012
103	2	1	0,059	1	0	61.000,00	61.000,00	25/04/2007	1,34889175	82.282,40	30/09/2012
104	3	1	0,601	0	1	5.000,00	5.000,00	30/03/2009	1,21023035	6.051,15	30/09/2012
105	3	1	0,601	0	1	5.000,00	7.000,00	16/11/2009	1,17864768	8.250,53	30/09/2012
106	3	1	0,601	0	1	2.000,00	3.200,00	10/05/2011	1,06730852	3.415,39	30/09/2012
107	3	1	0,594	0	1	3.800,00	5.500,00	30/03/2009	1,21023035	6.656,27	30/09/2012
108	3	1	0,594	0	1	5.000,00	5.100,00	15/03/2010	1,14930581	5.861,46	30/09/2012
109	3	1	0,594	0	1	1.800,00	2.400,00	22/11/2011	1,04642859	2.511,43	30/09/2012
110	3	1	0,605	0	1	5.000,00	5.300,00	17/12/2008	1,22419528	6.488,23	30/09/2012
111	3	1	0,605	0	1	3.500,00	3.500,00	25/08/2011	1,06051063	3.711,79	30/09/2012
112	3	1	0,599	0	1	3.800,00	4.000,00	23/03/2010	1,14930581	4.597,22	30/09/2012
113	3	1	0,607	0	1	4.000,00	4.000,00	06/12/2007	1,30353490	5.214,14	30/09/2012
114	3	1	0,607	0	1	4.000,00	4.200,00	30/10/2008	1,23240966	5.176,12	30/09/2012
115	3	1	0,602	0	1	4.200,00	4.200,00	07/07/2008	1,24303015	5.220,73	30/09/2012
116	3	1	0,602	0	1	2.200,00	2.200,00	11/08/2010	1,12249185	2.469,48	30/09/2012
117	3	1	0,589	0	1	3.800,00	3.900,00	23/03/2010	1,14930581	4.482,29	30/09/2012
118	3	1	0,616	0	1	5.000,00	5.100,00	15/03/2010	1,14930581	5.861,46	30/09/2012
119	3	1	0,609	0	1	5.000,00	8.000,00	16/11/2009	1,17864768	9.429,18	30/09/2012
120	3	1	0,599	0	1	4.000,00	4.200,00	12/05/2009	1,19643107	5.025,01	30/09/2012
121	3	1	0,612	0	1	3.800,00	5.000,00	08/12/2008	1,22419528	6.120,98	30/09/2012
122	3	1	0,607	0	1	4.500,00	8.000,00	29/10/2008	1,23240966	9.859,28	30/09/2012
123	3	1	0,605	0	1	4.000,00	4.800,00	03/07/2008	1,24303015	5.966,54	30/09/2012
124	3	1	0,605	0	1	3.800,00	5.000,00	15/04/2008	1,27372977	6.368,65	30/09/2012
125	3	1	0,599	0	1	3.800,00	6.000,00	15/04/2008	1,27372977	7.642,38	30/09/2012
126	3	1	0,620	0	1	6.500,00	10.000,00	11/03/2008	1,28187990	12.818,80	30/09/2012
127	3	1	0,607	0	1	5.000,00	6.100,00	02/10/2007	1,32183891	8.063,22	30/09/2012
128	3	7	0,160	1	1	3.000,00	3.000,00	19/06/2007	1,34123699	4.023,71	30/09/2012

APÊNDICE B – Registros do acervo de Cícero Dias no MEPE

Técnica	Fase	Data		Dimensão (cm.)		M2	Certificação de autoria	Evocação	Valores históricos	
		Déc.	Ano	Alt.	Larg.				R\$	Data
1	2	1930		89,0	88,0	0,783	1	1		
1	2	1930		89,0	88,0	0,783	1	1		
1	2	1930		88,0	88,0	0,774	1	1		
1	2	1930		89,0	88,0	0,783	1	1		
1	7	1980		80,0	65,0	0,520	1	1		
2	1	1930		28,0	18,0	0,050	1	1		
2	1	1930		34,0	26,0	0,088	1	1		
2	1	1930	1935	33,0	22,0	0,073	1	1		
2	1	1930		36,0	24,0	0,086	1	1		
2	1	1930		25,0	19,0	0,048	1	1		
2	1	1930		50,0	35,0	0,175	1	1		
2	1	1930		34,0	26,0	0,088	1	1		
3	1	1980	1983	63,0	95,4	0,601	1	1	5.000,00	15/08/2007
3	1	1980	1983	63,0	94,3	0,594	1	1	5.000,00	15/08/2007
3	1	1980	1983	63,0	96,0	0,605	1	1	5.000,00	15/08/2007
3	1	1980	1983	62,4	96,0	0,599	1	1	5.000,00	15/08/2007
3	1	1980	1983	96,4	63,0	0,607	1	1	5.000,00	15/08/2007
3	1	1980	1983	95,5	63,0	0,602	1	1	5.000,00	15/08/2007
3	1	1980	1983	96,0	63,0	0,605	1	1	5.000,00	15/08/2007
3	1	1980	1983	63,5	97,0	0,616	1	1	5.000,00	15/08/2007
3	1	1980	1983	63,4	96,0	0,609	1	1	5.000,00	15/08/2007
3	1	1980	1983	95,0	63,0	0,599	1	1	5.000,00	15/08/2007
3	1	1980	1983	96,0	63,0	0,605	1	1	5.000,00	15/08/2007
3	1	1980	1983	63,4	96,5	0,612	1	1	5.000,00	15/08/2007
3	1	1980	1983	96,3	63,0	0,607	1	1	5.000,00	15/08/2007
3	1	1980	1983	96,0	63,0	0,605	1	1	5.000,00	15/08/2007
3	1	1980	1983	96,0	63,0	0,605	1	1	5.000,00	15/08/2007
3	1	1980	1983	96,0	63,0	0,605	1	1	5.000,00	15/08/2007
3	1	1980	1983	95,0	63,0	0,599	1	1	5.000,00	15/08/2007
3	1	1980	1983	64,3	96,5	0,620	1	1	5.000,00	15/08/2007
3	1	1980	1983	63,2	96,0	0,607	1	1	5.000,00	15/08/2007
3	1	1980	1983	96,0	63,0	0,605	1	1	5.000,00	15/08/2007
3	1	1980	1983	96,4	63,4	0,611	1	1	5.000,00	15/08/2007
3	1	1980	1983	96,0	63,0	0,605	1	1	5.000,00	15/08/2007
Total do acervo de Cícero Dias no MEPE									110.000,00	

ANEXO A – Cícero Dias – a radicalidade da imaginação

Yoc. 671/2007. Pgs. 057



Cícero Dias - a radicalidade da imaginação.

O pintor pensa em formas e em cores.
Georges Braque, 1917

Em 1994, uma mostra de aquarelas e desenhos, dos anos 20, de Cícero Dias acontecia em Paris. No prefácio do catálogo dessa exposição, o crítico de arte Philippe Dagen afirmava que Cícero Dias era inexplicável, que nenhuma história esclarecia a modernidade imanente das pinturas ali apresentadas. Por outro lado, o pintor pernambucano refletia:

O que me toca profundamente nessa história é pensar que esses desenhos que eu fiz há mais de sessenta anos são ainda hoje considerados modernos. Na realidade é uma surpresa. De fato, eu tive duas surpresas: uma a de saber que na minha idade eu pago menos pelo bilhete de avião; outra, a de saber que todo mundo ama minhas pinturas dos anos 20 e, além disso, a de saber que elas são reconhecidas como particularmente modernas. Para mim elas são antigas.

Nesse aspecto, para se exprimir, o pintor utilizava a metáfora do avião – símbolo da modernidade nunca esgotada. Nessa montagem poética é a lógica simbólica que prevalece, e o simbólico supõe a não-linearidade, a liberdade de convocar registros de um “tempo” que confirme a força criativa de sentido. Importa salientar que a dicotomia – antigo e moderno – colocada em evidência pelo pintor implica seu apreço pela possibilidade simbólica de economizar operações mentais, pela linguagem fracionada e imaginativa que jamais esposa rigidamente um estilo.

Ainda em 1994, mas dessa vez do outro lado do oceano atlântico, a Bienal Brasil Século XX, em São Paulo, dava conta de uma mostra do trabalho de Cícero Dias. Suas aquarelas e desenhos dos anos 20 estavam ao lado de obras de artistas emblemáticos do Modernismo brasileiro. Elas se distinguiam pelo extraordinário lirismo e pela fenomenologia da cor; refletiam uma certa energia intemporal que eletrizava a essencial capacidade da obra de reter e difundir modernidade.

Mas como agarrar a marca dessa “novidade não esgotada”, vinculada a um tempo que se abre singulamente a outros tempos, que se move aparentemente através de um “pathos formal” contaminador da “agoridade” permanente na obra?

Conviria, desde já, pontuar a complexidade de caminhos divisados na obra de Cícero Dias e a diminuta região visitada pelo nosso olhar. O pintor nasce em 1907, sétimo filho de uma numerosa família de senhores dos engenhos do Nordeste. Sua infância no Engenho de Jundiá, mundo onde o real se misturava cotidianamente com o fantástico e evocava digressões sob um realismo mágico, permite à obra se instalar em um rico repertório de raiz autobiográfico, mas de

Alameda D. Pedro II, 155 - 80420-060 - Curitiba - Paraná - Brasil
Tel.: (41) 3232-2315 - (41) 3233-3389 - Fax: (41) 3223-9167
galeria@simoesdeassis.com.br - www.simoesdeassis.com.br

ANEXO A – Cícero Dias – a radicalidade da imaginação

Proc. 671/2007. Fls. 058.



[Handwritten signature]

ressonância universal. Elo a elo, da figuração imaginativa à abstração construída, o artista arquiteta sua fabulação visual e articula seu “mundo” com uma disponibilidade profunda de submeter seu vocabulário construtivo à tensão permanente entre o elemento culto e o popular. Cícero Dias driblou o tempo, atravessou o século XX e seus freqüentes deslocamentos, desde 1937, entre o Brasil e a França, marcam a experimentação formal do “pernambucano internacional”.

O fato é que seu trabalho, arquitetado nos anos 20, sugere um jogo astucioso dos meios pictóricos e se diverge da época na qual foi criado. O rol de questões suscitadas à sua rica iconografia pessoal, que torna possível uma verdadeira trama de aliança entre a cultura patriarcal do Nordeste e a estimulante emulação filtrada da tradição afro-brasileira e da visualidade decorativa popular, anula os efeitos específicos da ordem, tece a dinâmica do espaço que pulsa na visualidade de signos remapeados pela imaginação. Além disso, o artista acredita numa sorte de pré-história da Arte, onde todos se banham, lago subterrâneo das origens, repleto de obsessões, de fantasmas, de mitos. Cabe aos artistas fazer emergir suas visões articulando-as com uma liberdade relativa para traçar o domínio de legitimidade da obra.

Sob esse viés, quando Cícero Dias desponta no mundo da arte brasileira, Rio e São Paulo estão, ao mesmo tempo, engajados no Modernismo, e o Nordeste, este, cria o Regionalismo. O artista pernambucano pulveriza a disputa tecendo sua linguagem com uma singularidade regionalista, de registro autobiográfico, de rudeza sensual e ingênua, regida pela lógica Modernista do encontro com o “novo”, mas liberada da dinâmica do modelo (forma européia) e da cópia, da tendência modernista brasileira da visão binária antropofágica. De certo modo, Dias diverge do grupo modernista brasileiro: mais novo que estes e sem a vivência que os mesmos já haviam tido na Europa, seu trabalho espelha a espontaneidade de uma experiência viva e primeira, vibra num ritmo aberto à frente.

Cícero Dias tinha então 20 anos e cursava arquitetura na Escola de Belas Artes do Rio de Janeiro. Primeira reviravolta do “outro no mesmo”: o registro do tempo vivido surgia, em expansão, tão interior quanto necessário à expressividade do tempo à frente. No limite, a presença de duas polaridades – seu lado “pernambucano” e seu lado “carioca” – é um elemento chave na gênese de sua arte. O mergulho nas proezas modernistas “cariocas”, o impulso da juventude e a facilidade de lidar com a construção do espaço jogam juntos no seu apreço pela concepção visual de uma estética de “montagem”.

A esse respeito, cabe lembrar que o cerne do vocabulário de montagem solicita que a consciência assuma o risco da fragmentação, renuncie essencialmente aos modos de organização naturais da realidade e produza associações intelegíveis, artificiais e provisórias. Tal convivência entre esse jogo de articulações cria relações inéditas – como é o caso das obras apresentadas neste catálogo – efetua uma remodelagem de figuras e coisas, provoca uma análise, num contexto, onde o absurdo é a norma. A estrutura deliberadamente ilógica do mundo imagístico de Dias, decompondo corpos, casas, paisagens, atmosfera, cria um espaço onde a força da gravidade se

ANEXO A – Cícero Dias – a radicalidade da imaginação

INOC-671/2004. v. 2. 053.



[Handwritten signature]

evade e o tempo se dilui. Portanto, subvertida a sucessão racional dos planos, as cores e as formas flutuam, e não nos surpreende que tudo caminhe para criar um realismo fantástico. Se de um lado esse espaço raso, materializado numa explosão de cores, escapa à ordem coerente do mundo – os personagens voam e provocam por encadeamento o dinamismo construtivo da obra; de outro lado, convoca um mundo onde o onírico e o sensual explodem por inteiro.

Cícero Dias é do tipo de artistas, como o catalão Miró, por exemplo, nos quais a força da imaginação é tão forte quanto a liberdade da intuição, o que faz com que receba qualquer tipo de impressão sempre as transformando e ampliando-as. A ambigüidade formal que marca seu vocabulário construtivo é indicador de sua inteligência crítica, retendo informações relativizadas, analisadas pela razão construtiva da "imaginação". Essa sensibilidade que se projeta em sua racionalidade estabelece liricamente uma ontologia que deixa entrever um diálogo espontâneo com a idéia do "re-fazer". Misturar assimilações culturais e memórias pessoais discrepantes, ousar jogar junto alma e mão, razão e desejo, fazer da "imaginação" um campo fértil de "conhecimento" é o cerne de sua "modernidade" e de seu legado permanente para a construção do imaginário brasileiro.

Não por acaso, em 1983, Cícero Dias, de parceria com a Galerie Belecasse de Paris, atende à confabulação de suas aquarelas dos anos 20 solicitando "novas" montagens. Elas se disponibilizavam como "fontes" para a série de 25 litografias aqui apresentadas. Sob esse viés, a litografia é solicitada essencialmente pela sua qualidade de "matriz", pela sua força de "reprodutora" armando e rearmando a energia da obra original – a aquarela – na sua exigência de expansão. Sabe-se que o artista batiza a série de 25 litografias de *Suíte Pemambucana*: não abria mão de convocar o espaço profundo da memória e filtrar na essência mutante do tempo a permanência do efêmero frescor da "cor".

Suíte Pemambucana - habitada pela trama sugestiva de imagens que enfatizam a impossibilidade de construir a partir de apriorismos formais - encena a profundidade de idéias da *Simões de Assis Galeria de Arte, dirigida por Waldir Simões de Assis Filho que representa a obra do artista no Brasil*, se alia a "mundos" que insistem em se presentificar. Daí o caráter de uma estreita cumplicidade entre o *galerista* e suas dinâmicas, revelando a ação provocadora do circuito. É um trabalho "participador", pois intervém como uma teia que torna a obra visível a sensações, atestando-a na sua existência, no seu infinito presente.

*Angela Grando **

*Angela Grando defendeu em 2002 a tese Cícero Dias: Figuração Imaginativa e Abstração Construída na Universidade de Paris I –Panthéon-Sorbonne, onde é doutora em História da Arte Contemporânea.

Alameda D. Pedro II, 155 - 80420-060 - Curitiba - Paraná - Brasil
Tel.: (41) 3232-2315 - (41) 3233-3389 - Fax: (41) 3223-9167
galeria@simoesdeassis.com.br - www.simoesdeassis.com.br

ANEXO B – Cícero Dias: os anos de descoberta

Incl. 67/12007 - 1/2.066



Cícero Dias: os anos de descoberta

Hoje, pouco além dos oitenta anos, Cícero Dias é o artista brasileiro vivo em que mais se entesouraram as peripécias de nosso século. Estivemos demorando a tomar consciência disto (talvez por causa de um afastamento do país que dura desde 1937, quando ele pôs os pés na França), mas há sinais concretos de que a hora chegou de assumi-lo como fundador, patriarca, fonte preciosa de experiência. A revisitação atual de sua obra promete muito ensinamento e surpresa, na medida em que através dela se iluminam a conquista e a expansão de uma modernidade que o Brasil também soube garantir. Obra variada no arsenal de imagens, espelhando as opções contraditórias do século – da figura em majestade ao império da pura construção, do devaneio à disciplina, da memória à invenção – porém rigorosamente regida por uma lógica interna que é nosso dever a partir de agora destrinchar. Elo a elo, do surrealismo à abstração, ele armou sua história com linguagem própria.

No caso de Cícero Dias, o que regula fundamentalmente o funcionamento de tal lógica é o período inicial de seu trabalho, balizado por duas exposições inaugurais: a primeira de todas, no Rio, em 1928, e a primeira da estada em Paris, dez anos mais tarde. Ao longo dele, sua especificidade na arte brasileira se definiu por inteiro, ao mesmo tempo em que ficavam fincadas as bases do que faria, de uno e de diverso, em seguida. O específico, aqui, resulta da conjunção de pelo menos três fatores: a origem geográfica do artista, o momento em que ele apareceu no cenário e a maneira com que, desde logo, formulou o arcabouço de sua obra. Consideremos os fatores isoladamente, para depois reencontrá-los amalgamados nesses inúmeros desenhos, aquarelas e pinturas do período, que compõem não só um esplêndido ponto de partida, como também, e sobretudo, a plataforma genética, a matriz inestancável do que Cícero Dias produziu de então até hoje.

Na florescência de nosso modernismo, ele não foi o único pernambucano a contribuir na linha de frente: Vicente do Rego Monteiro o precedeu e deixou as marcas profundas que bem sabemos. No entanto, a dose de 'pernambucanidade' permeando a obra de Cícero é sensivelmente mais intensa e operante do que a de Vicente. Para isto, valeu sua vivência prolongada do engenho natal, no interior do estado: ali conheceu a terra e dela guardou como raízes os cheiros, os ruídos e os fantasmas. Assim, quando começou a despontar na cena artística nacional, trazia no caráter um elemento novo, a que ela, fechada entre o Rio e São Paulo, não estava habituada. Esse despontar, aliás, se deu num instante especial do ciclo modernista, fator que terminou por conferir a Cícero um grau a mais de diferença. Em 1928, as agruras dos primeiros combates – a exposição de Anita em 1917, a Semana de 1922 – já se tinham transformado em troféus. Os entrosques vários das facções modernistas também haviam feito o seu caminho, preparando o terreno para a sedimentação e a oficialização que os anos 30 assegurariam, sob o signo de Vargas. Um derradeiro jato de radicalismo modernista estava tentando vencer a tendência à cautela e à contemporização, em 1928 mesmo, pelo inspirado grito de guerra do antropófago Oswald de Andrade.

Alameda D. Pedro II, 155 - 80420-060 - Curitiba - Paraná - Brasil
 Tel.: (41) 3232-2315 - (41) 3233-3389 - Fax: (41) 3223-9167
 galeria@simoesdeassis.com.br - www.simoesdeassis.com.br

ANEXO B – Cícero Dias: os anos de descoberta

Pav. 671/2007. PLS. 061.

Alc.



Foi então que os primeiros trabalhos de Cícero Dias abriram espaço no ambiente. Eram decididamente 'modernos', no sentido de brasileiro particularizante e de atualidade universalista que a nossa aventura da modernidade almejou desde o nascedouro, mas sem as hesitações por que ela precisou passar no instante do parto. Traziam o sinal indelével de um recanto preciso da terra, demonstrando que as histórias do homem começam sempre em alguma parte pequena para só depois ganharem a vastidão do mundo. Os desenhos e as aquarelas reunidos na sua exposição de estréia, aos quais ele continuaria imediatamente fiel pelos dez anos à frente, fundiam a vida de engenho com a vida da cidade grande, somavam a volta ao passado e a vontade de futuro, misturavam o sonho e a realidade, acasalavam a inocência e o desvendamento. Proust, pela mecânica da memória, e Freud, pela obsessão do símbolo, atuavam ali como motores impenitentes. O grandioso ensaio de *Eu vi o Mundo*, Ele Começava no Recife, que fez parte do Salão Revolucionário de 1931 e que hoje o Museu Nacional de Belas Artes conserva, constitui a culminância e a síntese dessa linguagem fundadora. É, por isto, obra exemplar dos anos heróicos do nosso modernismo.

Sem dúvida, lá pelo final da década de 1920, uma certa postura surreal tinha outros pioneiros entre nós: Tarsila e Ismael Nery. O importante, porém, é que o surrealismo de Cícero veio completar, com eles, um triângulo cujas riquezas ainda estão para ser criticamente exploradas até o fundo. Tarsila a telúrica, Ismael o poeta-filósofo, Cícero o lírico, todos os três mergulhando sua característica mais forte num mesmo mar de ondas simbólicas impregnadas de sexualidade. Em Cícero, essa sexualidade de logo se assentou entre as doçuras românticas da reminiscência e as dores passionais da revelação. Mais próximo de Nery do que de Tarsila, são os encontros do Amor com a Morte, as alianças, as vitórias ou as derrotas de cada um deles, que dão sentido aos seus trabalhos iniciais, todos aqueles que produziu em Pernambuco ou no Rio antes da partida para a França.

A mulher – angelical ou satânica, noiva ou prostituta, vestida de branco ou de vermelho, no sonho ou na cópula, inteira de corpo ou com os membros decepados, levitando no espaço ou se entranhando na terra, solitária ou entrelaçada – ocupa insistentemente, ali, a posição central, dinamo de que tudo deve partir, Sílfide, Vênus ou Pandora. Em geral, os cenários que a abrigam e onde uma história está sempre a ponto de passar-se, pela conjunção aleatória de incontáveis e complexos detalhes, são de retorno à paisagem familiar do engenho, com suas matas, campinas, plantações, rios, casa e bichos. Mas, de vez em quando, a cidade grande irrompe neles, sufocante nas suas construções cubo-expressionistas (efeito Caligari...), nos seus objetos contundentes, nos seus personagens armados de ameaças nas suas cenas do dia-a-dia, duras como uma condenação. O que se fixa magnificamente, em todos esses trabalhos, é o ritual de passagem, tanto desejado quanto dolorido, de criança ao adulto. Criança saindo do encantado Pernambuco, adulto partindo para a descoberta do mundo.

Os desenhos e as aquarelas daquela época tomaram-se marcos da história da arte brasileira. Estão em museus ou em coleções particulares, fazem as delícias do mercado quando, inesperada e parcimoniosamente, aparecem dispostos a mudar de mãos. O próprio artista

ANEXO B – Cícero Dias: os anos de descoberta*Proc. 671/2007. Fls. 062.**[Handwritten signature]*

guarda alguns deles. Em 1982, instado pelo marchand francês Camile Masrou, aceitou transformar 25 numa série de litografias. É importante notar que essas litografias não constituem a reprodução pura e simples de originais preexistentes, nem variações a partir de um determinado motivo: ficam a meio caminho entre os dois modos. Mantendo as imagens e a composição de cada original, elas aumentam bastante o seu primeiro tamanho e diminuem ligeiramente a intensidade do antigo esquema cromático, Devem ser vistas, portanto, no seu deliberado jogo de dependência-independência frente a um modelo. São um tempo revisto por outro tempo.

Roberto Pontual
Paris, agosto de 1984

ANEXO C – Acervo de Cícero Dias



Título: *LAVOURAS*
 Época: Década 1930
 Técnica: Óleo sobre tela
 Dimensões: 89 x 88 cm
 Sem avaliação



Título: *MOÇA NO BARCO*
 Época: Década de 1980
 Técnica: Óleo sobre tela
 Dimensões: 80 x 65 cm
 Sem avaliação



Título: *PORTO*
 Época: Década de. 1930
 Técnica: Óleo sobre tela
 Dimensões: 89 x 88 cm
 Dimensões: 86 x 86 cm*
 Sem avaliação



Título: *CASA GRANDE DO ENGENHO NORUEGA*
 Época: Década de 1930
 Técnica: Óleo sobre tela
 Dimensões: 88 x 88 cm
 Dimensões: 85 x 85 cm*
 Sem avaliação



Título: *JANGADINHA - CONVENTO FRANCISCANO E IGREJA N. SRA. DAS NEVES*
 Época: Década de. 1930
 Técnica: Óleo sobre tela
 Dimensões: 89 x 88 cm (s/ moldura)
 Dimensões: 88 x 88 cm*
 Sem avaliação



Título: *IGREJAS*
 Época: década de 30*
 Técnica: Aquarela s/ papel
 Dimensões: 61 x 42 cm
 Dimensões: 28 x 18 cm*
 Sem avaliação

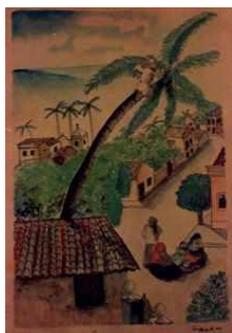
ANEXO C – Acervo de Cícero Dias



Título: *BARÇAÇA*
 Época: década de 30*
 Técnica: Aquarela s/ papel
 Dimensões: 61 x 42 cm
 Dimensões: 34 x 26 cm*
 Sem avaliação



Título: *OLINDA*
 Época: 1935
 Técnica: Aquarela s/ papel
 Dimensões: 61 x 42 cm
 Dimensões: 33 x 22 cm*
 Sem avaliação



Título: *TIRADOR DE COCO*
 Época: década de 30*
 Técnica: Aquarela s/ papel
 Dimensões: 61 x 42
 Dimensões: 36 x 24 cm*
 Sem avaliação



Título: *IGREJA EM IGARASSU*
 Época: década de 30*
 Técnica: Aquarela s/ papel
 Dimensões: 61 x 42 cm
 Dimensões: 25 x 19 cm*
 Sem avaliação



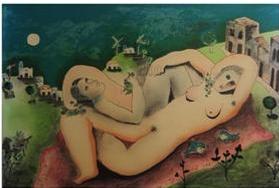
Título: *Paisagem*
 Época: Década de 1930
 Técnica: Aquarela s/ papel
 Dimensões: 61 x 42 cm
 Dimensões: 50 x 35 cm*
 Sem avaliação



Título: *MOCAMBOS*
 Época: década de 30*
 Técnica: Aquarela s/ papel
 Dimensões: 61 x 42 cm
 Dimensões: 34 x 26 cm*
 Sem avaliação

ANEXO C – Acervo de Cícero Dias



 <p>Título: <i>LIRISMO</i> Época: - Aquarela: 1929 - Impressão litográfica: 1982/83 Técnica: Impressão litográfica colorida a partir da aquarela. Dimensões: 63,2 x 96 cm Valor: R\$ 5.000,00**</p>	 <p>Título: <i>SEM TÍTULO</i> Época: - Aquarela: 1929 - Impressão litográfica: 1982/83 Técnica: Impressão litográfica colorida a partir da aquarela. Dimensões: 62,4 x 96 cm Valor: R\$ 5.000,00**</p>
 <p>Título: <i>O SONHO</i> Época: - Aquarela: década de 1920 - Impressão litográfica: 1982/83 Técnica: Impressão litográfica colorida a partir da aquarela. Dimensões: 63 x 96 cm Valor: R\$ 5.000,00**.</p>	 <p>Título: <i>SEM TÍTULO</i> Época: - Aquarela: Não identificada - Impressão litográfica: 1982/83 Técnica: Impressão litográfica colorida a partir da aquarela. Dimensões: 63,4 x 96 cm Valor: R\$ 5.000,00**.</p>
 <p>Título: <i>BAGUNÇA</i> Época: - Aquarela: 1929 - Impressão litográfica: 1982/83 Técnica: Impressão litográfica colorida a partir da aquarela. Dimensões: 63,5 x 97 cm Valor: R\$ 5.000,00**.</p>	 <p>Título: <i>DESCANSO</i> Época: - Aquarela: década de 1930 - Impressão litográfica: 1982/83 Técnica: Impressão litográfica colorida a partir da aquarela. Dimensões: 64,3 x 96,5 cm Valor: R\$ 5.000,00**.</p>

ANEXO C – Acervo de Cícero Dias



 <p>Título: <i>SEM TÍTULO</i> Época: - Aquarela: 1928 - Impressão litográfica: 1982/83 Técnica: Impressão litográfica colorida a partir da aquarela. Dimensões: 63 x 95,4 cm Valor: R\$ 5.000,00**.</p>	 <p>Título: <i>SEM TÍTULO</i> Época: - Aquarela: década 20/30 - Impressão litográfica: 1982/83 Técnica: Impressão litográfica colorida a partir da aquarela. Dimensões: 96 x 63cm Valor: R\$ 5.000,00**.</p>
 <p>Título: <i>SEM TÍTULO</i> Época: - Aquarela: década 20/30 - Impressão litográfica: 1982/83 Técnica: Impressão litográfica colorida a partir da aquarela. Dimensões: 63 x 94,3 cm Valor: R\$ 5.000,00**</p>	 <p>Título: <i>SEM TÍTULO</i> Época: - Aquarela: década 20/30 - Impressão litográfica: 1982/83 Técnica: Impressão litográfica colorida a partir da aquarela. Dimensões: 96 x 63 cm Valor: R\$ 5.000,00**.</p>
 <p>Título: <i>MOÇA TOCANDO HARPA</i> Época: - Aquarela: 1928 - Impressão litográfica: 1982/83 Técnica: Impressão litográfica colorida a partir da aquarela. Dimensões: 63,4 x 96,5 cm Valor: R\$ 5.000,00**.</p>	 <p>Título: <i>SEM TÍTULO</i> Época: - Aquarela: década 20/30 - Impressão litográfica: 1982/83 Técnica: Impressão litográfica colorida a partir da aquarela. Dimensões: 96 x 63 cm Valor: R\$ 5.000,00**.</p>

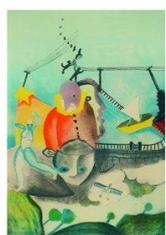
ANEXO C – Acervo de Cícero Dias



Título: *SEM TÍTULO*
 Época: - Aquarela: década 20/30
 - Impressão litográfica: 1982/83
 Técnica: Impressão litográfica colorida a partir da aquarela.
 Dimensões: 95,5 x 63 cm
 Valor: R\$ 5.000,00**.



Título: *SEM TÍTULO*
 Época: - Aquarela: década 20/30
 - Impressão litográfica: 1982/83
 Técnica: Impressão litográfica colorida a partir da aquarela.
 Dimensões: 96,4 x 63 cm
 Valor: R\$ 5.000,00**.



Título: *SEM TÍTULO*
 Época: - Aquarela: década 20/30
 - Impressão litográfica: 1982/83
 Técnica: Impressão litográfica colorida a partir da aquarela.
 Dimensões: 95 x 63 cm
 Valor: R\$ 5.000,00**.



Título: *SEM TÍTULO*
 Época: - Aquarela: década 20/30
 - Impressão litográfica: 1982/83
 Técnica: Impressão litográfica colorida a partir da aquarela.
 Dimensões: 96,3 x 63 cm
 Valor: R\$ 5.000,00**.



Título: *SEM TÍTULO*
 Época: - Aquarela: década 20/30
 - Impressão litográfica: 1982/83
 Técnica: Impressão litográfica colorida a partir da aquarela.
 Dimensões: 96 x 63 cm
 Valor: R\$ 5.000,00**.



Título: *SEM TÍTULO*
 Época: - Aquarela: década 20/30
 - Impressão litográfica: 1982/83
 Técnica: Impressão litográfica colorida a partir da aquarela.
 Dimensões: 95 x 63 cm
 Valor: R\$ 5.000,00**.

ANEXO C – Acervo de Cícero Dias



Título: *SEM TÍTULO*
 Época: - Aquarela: década 20/30
 - Impressão litográfica: 1982/83
 Técnica: Impressão litográfica colorida a partir da aquarela.
 Dimensões: 96 x 63 cm
 Valor: R\$ 5.000,00**.



Título: *SEM TÍTULO*
 Época: - Aquarela: década 20/30
 - Impressão litográfica: 1982/83
 Técnica: Impressão litográfica colorida a partir da aquarela.
 Dimensões: 96,4 x 63,4 cm
 Valor: R\$ 5.000,00**.



Título: *SEM TÍTULO*
 Época: - Aquarela: década 20/30
 - Impressão litográfica: 1982/83
 Técnica: Impressão litográfica colorida a partir da aquarela.
 Dimensões: 96 x 63 cm
 Valor: R\$ 5.000,00**.



Título: *SEM TÍTULO*
 Época: - Aquarela: 1928
 - Impressão litográfica: 1982/83
 Técnica: Impressão litográfica colorida a partir da aquarela.
 Dimensões: 96 x 63 cm
 Valor: R\$ 5.000,00**.

FUNDAÇÃO DO PATRIMÔNIO HISTÓRICO E ARTÍSTICO DE PERNAMBUCO

CÓPIA

2 SÁBADO Recife, 25 de agosto de 2007 FOLHA DE PERNAMBUCO

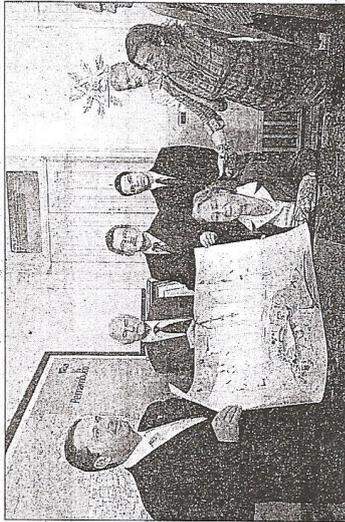
DOAÇÃO

Governador recebe obras de Cícero Dias

JOANA PERRUCI

Na manhã de ontem, o governador do Estado, Eduardo Campos, recebeu 22 litografias de Cícero Dias, doadas pessoalmente pela viúva do artista, Raymonde Dias. As obras ficarão sob a guarda do Museu do Estado, mas, com algumas cópias originais no município de Escada, onde nasceu Dias, que este ano irá comemorar seu centenário. Campos afirmou que, até o fim do ano, será montada uma exposição com as obras do artista. A Prefeitura de Escada, Mata-Sul de Pernambuco, distante 55 quilômetros do Recife, pretende construir um centro de cultura para abrigar

Cristiana Dias



VIÚVA do artista entregou as obras para Eduardo Campos

o Museu Cícero Dias. Segundo Eduardo Campos, é importante compreender bem a história da arte no Brasil e no mundo. "Ter essas obras cuidadas pelo Museu do Estado

Pernambuco conhecer mais a história de Cícero Dias. Isso toca a auto-estima do nosso povo, aproximando a realidade e ajudando a construir um estado mais justo e equilibrado", frisou.

De acordo com o prefeito do município, Jandelson Gouveia, o centro cultural vai funcionar no antigo prédio da prefeitura, que será reformado. Segundo Gouveia, a obra está orçada em R\$ 350 mil, e parte dessa verba está sendo pleiteada junto ao Banco Real, e, a contrapartida, do Governo do Estado. "Esse museu vai representar muito para a região da Mata Sul. Esse projeto deverá ficar pronto antes dos seus 101 anos", garantiu o prefeito.

Augusto Eugênio Pinheiro Neto
OAB/PE nº 6.667
Assessor Jurídico/UNBARPE

Governo recebe doação de 22 obras de Cícero Dias

"É o momento de o Estado conhecer mais Cícero Dias, trazê-lo para o nosso tempo. Vamos disseminar o trabalho deste pernambucano reconhecido no mundo inteiro." Foi com esse compromisso e muita honra que o governador Eduardo Campos recebeu a doação de 22 litogravuras

do pintor pernambucano, feita pela viúva, Raymonde Dias, ao acervo do Estado, na manhã de ontem no Palácio do Campo das Princesas.

As obras ficarão sob os cuidados do Museu do Estado de Pernambuco e serão colocadas à mostra numa grande exposição em homenagem aos 100 anos de nascimento do artista. A previsão é de que cerca de 80 painéis, telas e outras peças estejam à disposição dos visitantes.

Estiveram presentes à solenidade, a filha do pintor, Sylvia Maria Dias, o presidente da Companhia

Editora de Pernambuco - Cepe, Flávio Chaves, a presidente da Fundação Gilberto Freyre, Sônia Maria Freyre, e o prefeito de Escada, Jandelson Gouveia.

BREVE HISTÓRIA

Cícero Dias nasceu em Escada, Zona da Mata Sul do Estado, em 5 de março de 1907. Desde cedo, quando ainda morava no engenho Jundya, já demonstrava traços de criatividade e talento para a arte. Aos 13 anos foi para o Rio de Janeiro, onde conheceu José Lins do Rego e Manuel Bandeira e outros artistas e escritores.

Entre 1925 e 1927 teve a carreira impulsionada e ganhou o mundo. Em 1982, fez duas pinturas sobre a vida de Frei Caneca, uma sobre a Revolução Pernambucana, em 1817, e a outra sobre a Confederação do Equador, em 1824. Ambas se encontram na entrada da antiga cadeia do Recife.



Foto: Roberto Pereira/SEI

EDUARDO recebeu a doação de 22 litogravuras do pintor pernambucano das mãos da viúva Raymonde Dias

Roberto Pereira/SEI
 Assessor Jurídico/FUNDAPE
 OAB/PE n.º 6637

ANEXO F – Termo de avaliação

Proc 671/2007. Fz 056



Curitiba, 15 de Agosto de 2007.

Termo de Avaliação
Litografias de Cicero Dias

A Suite Pernambucana é uma coleção composta por 25 litografias de imagens distintas, realizada por Cicero Dias a partir de suas aquarelas da década de 1920. A coleção foi encomendada pela Galerie Belechasse, em Paris, e contou com a supervisão do artista em todas as etapas do trabalho, desde a gravação das pedras à impressão litográfica. A cada folha impressa, foram necessárias de 15 a 20 passagens de diferentes cores de tinta, na busca da fidelidade à sua rica paleta. A impressão, com tiragem de 75 unidades para cada imagem, foi executada entre 1982 e 1983 pelo prestigiado litógrafo parisiense Pierre Baday, que produziu gravuras para grandes artistas do século XX.

Ficha técnica da obra:

Autor : Cicero Dias
Técnica: Litografia
Dimensão: 65 x 95 cm
Impressão: Atelier Pierre Baday – Paris
Tiragem: 75 unidades de cada
Valor unitário: R\$ 5.000,00 (cinco mil reais)

Waldir Simões de Assis Filho
Diretor da Simões de Assis Galeria de Arte, membro do Comitê Cicero Dias,
representante da obra do artista no Brasil.

Alameda D. Pedro II, 155 - 80420-060 - Curitiba - Paraná - Brasil
Tel.: (41) 3232-2315 - (41) 3233-3389 - Fax: (41) 3223-9167
galeria@simoesdeassis.com.br - www.simoesdeassis.com.br

Augusto Engênis Paschans Neto
OAB/PR n.º 64.7
Assessor Jurídico UNIDADE

Vide →

ANEXO G – O resgate da série “Suíte Pernambucana”

Vol. 671/2007. Pg. 063. 44.

S. S.



O Resgate da *Suite Pernambucana*

Cícero Dias, em 1982, aceitou o convite de Camile Masrou, proprietário da *Galerie Belechasse*, em Paris, para produzir uma coleção de litografias a partir das imagens de suas aquarelas da década de 1920. Surreais, oníricas e sensuais, estas obras são um marco do modernismo brasileiro.

As litografias foram impressas ao longo de um ano, sob a supervisão do artista, no prestigiado Atelier Pierre Badey em Paris, que produziu gravuras para grandes nomes do século XX. A execução seguiu o tradicional método litográfico, com o desenho traçado sobre placas de pedra. Para a impressão de cada folha, em papel *Arches*, eram necessárias de quinze a vinte passagens de diferentes cores de tinta, buscando fidelidade à rica paleta do artista. A cada assinatura de Cícero Dias, *bon à tirer*, aprovando o início da tiragem, era uma festa renovada. Após a conclusão do trabalho, as matrizes foram destruídas. A coleção, composta de vinte e cinco diferentes imagens, foi batizada de *Suite Pernambucana*.

Especializado em arte moderna, Masrou promoveu exposições de Picasso em sua galeria e também em museus do Brasil e da Argentina. Pesquisador da arte latino-americana, apaixonado pela obra de Cícero Dias, aproximou-se dela com a intenção de difundi-la internacionalmente. Com a morte do galerista, ocorrida prematuramente em 1987, e o conseqüente fechamento de sua galeria, seu projeto não teve continuidade. Parte das litografias havia sido por ele comercializada, porém uma quantidade expressiva do conjunto manteve-se intacta durante todos estes anos, guardada por sua família, em um depósito em Paris.

Em raras ocasiões Cícero Dias dedicou-se à litografia, mas sempre que o fez produziu obras notáveis. A primeira delas foi em 1933, quando ilustrou o livro *Casa Grande & Senzala* de Gilberto Freyre. Em Lisboa, em 1941, produziu quatro imagens para o livro *A Ilha dos Amores*, dos *Lusiadas* de Luís de Camões. Em 1982, em Paris, volta a trabalhar nessa mesma técnica dedicando-se à produção da *Suite Pernambucana*.

Em 2001, durante uma pesquisa que fazia junto a Cícero Dias para a edição de um livro sobre sua obra, ele apresentou-me uma coleção dessas gravuras que conservava em seu atelier, e contou-me o histórico delas. Entusiasmado com a beleza e a qualidade das obras, despertou-me o interesse em localizá-las e recuperá-las. Fui apresentado pelo artista à Françoise Barsacq, colaboradora da extinta galeria, sendo ela quem acompanhou todas as etapas da execução desse trabalho e tornou-se a responsável pelo espólio desse acervo.

ANEXO G – O resgate da série “Suíte Pernambucana”



Após vários encontros havidos entre nós e os herdeiros da galeria parisiense, resultou na aquisição da totalidade das litografias pela Simões de Assis Galeria de Arte, e na elaboração de um novo projeto para a coleção, compreendido por exposições a serem realizadas ao longo de 2007 e 2008, e na edição de um livro enfocando a série. Juntamente com as obras, resgatou-se um brilhante texto de Roberto Pontual, escrito na época da confecção das litografias.

Após duas décadas de sua produção, a *Suíte Pernambucana* será revelada no Brasil a um novo público, num novo tempo, dando continuidade à divulgação da monumental obra modernista de Cícero Dias.

Waldir Simões de Assis Filho

Waldir Simões de Assis Filho,
diretor da Simões de Assis Galeria de Arte, editor do livro *Cícero Dias – Uma Vida pela Pintura*, membro do Comitê Cícero Dias, curador da mostra retrospectiva “Cícero Dias – Oito décadas de pintura” realizada em 2006 no Museu Oscar Niemeyer em Curitiba, é representante de sua obra no Brasil.

Alameda D. Pedro II, 155 - 80420-060 - Curitiba - Paraná - Brasil
Tel.: (41) 3232-2315 - (41) 3233-3389 - Fax: (41) 3223-9167
galeria@simoesdeassis.com.br - www.simoesdeassis.com.br

ANEXO H – Breve histórico da série “Suíte Pernambucana”



BREVE HISTÓRICO DASÉRIE SUITE PERNAMBUCA

“Cícero Dias, em 1982, aceitou o convite do Marchand francês *Camile Masrour*, proprietário da *Galvie Belechasse*, em Paris, para produzir uma coleção de litografias a partir das imagens de suas *aquarelas da década de 1920*. Surreais, oníricas e sensuais, estas obras são um marco do modernismo brasileiro.

“Essas litografias não constituem a reprodução pura e simples de originais preexistentes, nem variações a partir de um determinado motivo: ficam a meio caminho entre os dois modos. Mantendo as imagens e a composição de cada original, elas aumentam bastante o seu primeiro tamanho e diminuem ligeiramente a intensidade do antigo esquema cromático”. (Texto Cícero Dias : os anos de descoberta de Roberto Pontual).

As litografias foram impressas ao longo de um ano, com tiragem de 75 unidades para cada imagem, sob a *supervisão do artista*, no prestigiado *atelier do litógrafo Pierre Badey em Paris*, que produziu gravuras para grandes nomes do século XX. A execução seguiu o tradicional método litográfico, com o desenho traçado sobre placas de pedras. Para a impressão de cada folha, em *papel Arches*, eram necessárias de quinze a vinte passagens de diferentes cores e tintas, buscando fidelidade à rica paleta do artista. A cada assinatura de Cícero Dias, “*bon à tirer*”, aprovado o início da tiragem, era uma festa renovada. Após a conclusão do trabalho, *as matrizes foram destruídas*. A coleção composta de 25(vinte e cinco) diferentes imagens, foi batizada de *Suíte Pernambucana*. (Texto Regate da Suíte Pernambucana de Waldir Simões de Assis Filho Diretor da Simões Assis Galeria de Arte e Representante da Obra de Cícero Dias no Brasil)”

ANEXO I – Leilões de arte da Zona Sul do Rio de Janeiro

O que acontece nos leilões de arte da Zona Sul

Salões cheios, obras de arte valorizadas e status social: o mercado de leilões está em franca expansão na região.

MARCO GRILLO

Publicado: 17/05/12 - 9h00

Atualizado: 17/05/12 - 9h00

<http://oglobo.globo.com/zona-sul/o-que-acontece-nos-leiloes-de-arte-da-zona-sul-4915961>

Acesso em 30/10/2012



Leilão em Copacabana Pedro Teixeira

Ao expressar a inquietação típica da vida moderna em “O grito”, o pintor norueguês Edvard Munch criou uma das obras mais importantes da história das artes plásticas. Há duas semanas, a tela foi arrematada por US\$ 119,9 milhões num leilão organizado em Nova York. Foi o maior valor já pago por um quadro, quebrando o recorde que pertencia a “Nu, folhas verdes e busto”, de Pablo Picasso, vendido por US\$ 106,5 milhões em 2010. Mesmo com os valores ainda distantes daqueles alcançados nas vendas da Sotheby’s e da Christie’s, as maiores casas de leilão do mundo, o mercado na Zona Sul carioca também é agitado. Na semana passada, o óleo sobre tela “Cais de pescadores”, de Emiliano Di Cavalcanti, foi comprado por R\$ 600 mil durante um leilão em Copacabana. O catálogo ainda incluía obras de Antônio Bandeira,

ANEXO I – Leilões de arte da Zona Sul do Rio de Janeiro

Ivan Serpa, Djanira e Cícero Dias. Entre dedos levantados, movimentos discretos com a cabeça e disputas silenciosas lance a lance, o aquecido mercado de leilões movimenta os salões da região.

Sutilezas na avaliação e na venda

O processo que envolve um leilão começa quando um colecionador — ou sua família — resolve se desfazer das obras. Espólio, problemas financeiros ou apenas vontade de promover mudanças na decoração da casa são os motivos mais comuns. Em seguida, as obras passam por uma rigorosa avaliação técnica. Nessa etapa são determinados os preços iniciais, que giram em torno de 80% dos valores de mercado, para tornar o evento atraente. Os organizadores editam um catálogo e programam entre quatro e seis dias de exposição, dependendo do número de peças que serão leiloadas.

Os leilões são abertos ao público e a entrada é franca. Dependendo de quem estiver organizando, pode ser necessário fazer um cadastro prévio, por site ou telefone. O presidente da Bolsa de Arte do Rio de Janeiro, Jones Bergamin, afirma que cada leilão tem a função de regular o mercado de arte.

— As referências de preços e avaliações são tomadas nas vendas feitas em leilões. Elas são o termômetro do mercado de artes plásticas — explica Bergamin.

De acordo com o artista plástico Marcelo Frazão, frequentador assíduo, uma das vantagens dos leilões da Zona Sul é a variedade de obras.

— Numa galeria, você vai ter uma retrospectiva. No leilão, existem peças variadas e você tem chance de comprar obras que não estão mais no mercado — destaca.

Mas há também quem frequente os salões pensando no retorno financeiro.

— Penso na questão da valorização. Vou muito pelo nome do artista e pela obra — revela o marchand Periandro Azevedo.

A estratégia, no entanto, pode ser arriscada. De acordo com Soraia Cals, dona do escritório de arte que leva seu nome, é preciso ter experiência na área para lucrar.

— Tem que conhecer muito o mercado para ganhar dinheiro nele — diz a marchand.

Durante o leilão em si, há quem prefira dizer o valor do lance em voz alta. Mas a maior parte dos gestos é suave e discreta. O dedo indicador levantado significa um acréscimo de mil reais na proposta. A mão espalmada cortando o ar representa R\$ 500 a mais. Fazem parte do

ANEXO I – Mercado de arte

cenário também os lances por telefone e, em alguns casos, pela internet. O vencedor ganha uma cartela com um número e a sensação de orgulho por mais uma obra de arte na coleção. A ele cabe a responsabilidade de pagar a comissão do leiloeiro, em torno de 5% do valor da peça vendida. E não há espaço para quebra de compromisso.

— Não existe isso de comprar e não pagar. Não acontece por aqui — garante o leiloeiro Walter Rezende.

Por uma questão de discrição, os organizadores dos leilões não falam sobre casos específicos de compras anunciadas e não concretizadas. Mas revelam que contam com assistência de advogados quando a situação exige. Se for uma compra pequena, a história é deixada de lado, mas o responsável pelo problema fica impedido de participar de futuras negociações. No entanto, se a dívida for de grandes proporções, a Justiça pode ser acionada.

O número de compradores cresceu nos últimos dez anos, impulsionado pelo crescimento econômico do país. Profissionais ligados ao mercado financeiro entraram com força em leilões, adquirindo principalmente arte contemporânea, vista como mais arrojada. Mas o público ainda é restrito e os dias de leilão funcionam também como um encontro de velhos conhecidos nos salões. Para quem está estreando, um conselho: é grande a chance de a atividade virar um hábito.

— Tudo que é comprado num leilão pode ser vendido em outro. E este mercado acaba viciando um pouco — diz Horácio Ernani, membro de uma tradicional família de leiloeiros cariocas.

Além do apreço pela arte, um outro aspecto faz parte dos lances: o status. Para Soraia Cals, a compra de uma obra de arte funciona como uma espécie de “coroação do processo financeiro”.

— Dentro do ideal, primeiramente vêm as questões práticas, como a casa e o carro. As obras de arte são um troféu. E também são as últimas coisas que as pessoas vendem, porque isso mexe com a vaidade — analisa.

Leia mais sobre esse assunto em <http://oglobo.globo.com/zona-sul/o-que-acontece-nos-leiloes-de-arte-da-zona-sul-4915961#ixzz2AnFkhZzV>

© 1996 - 2012. Todos direitos reservados a Infoglobo Comunicação e Participações S.A. Este material não pode ser publicado, transmitido por broadcast, reescrito ou redistribuído sem autorização.