



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
MESTRADO PROFISSIONAL EM GESTÃO PÚBLICA PARA O
DESENVOLVIMENTO DO NORDESTE**

MARIA HELENA PADILHA BORBA MARANHÃO

**ALTERNATIVAS PARA O RECONHECIMENTO E EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL
DOS *HERITAGE ASSETS* EM UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR: um
estudo na Universidade Federal Rural de Pernambuco**

Recife
2020

MARIA HELENA PADILHA BORBA MARANHÃO

**ALTERNATIVAS PARA O RECONHECIMENTO E EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL
DOS *HERITAGE ASSETS* EM UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR: um
estudo na Universidade Federal Rural de Pernambuco**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado Profissional em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste da Universidade Federal de Pernambuco como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Gestão Pública.

Orientadora: Profa. Dra. Emanuela Sousa Ribeiro

Recife
2020

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

M311a Maranhão, Maria Helena Padilha Borba
Alternativas para o reconhecimento e evidenciação contábil dos *heritages assets* em uma Instituição de Ensino Superior: um estudo na Universidade Federal Rural de Pernambuco / Maria Helena Padilha Borba Maranhão. – 2020.
102 folhas: il. 30 cm.

Orientadora: Prof.^a Dra. Emanuela Sousa Ribeiro.
Dissertação (Mestrado em Gestão Pública) – Universidade Federal de Pernambuco, CCSA, 2020.
Inclui referências, apêndices e anexos.

1. Informação contábil. 2. Accountability. 3. Reconhecimento. I. Ribeiro, Emanuela Sousa (Orientadora). II. Título.

351 CDD (22. ed.) UFPE (CSA 2020 – 077)

MARIA HELENA PADILHA BORBA MARANHÃO

**ALTERNATIVAS PARA O RECONHECIMENTO E EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL
DOS *HERITAGE ASSETS* EM UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR: um
estudo na Universidade Federal Rural de Pernambuco**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Gestão Pública.

Área de Concentração: Gestão Pública para o Desenvolvimento Regional.

Orientadora: Profa. Dra. Emanuela Sousa Ribeiro

Aprovada em: 22/05/2020

BANCA EXAMINADORA

Profa. Dra. Emanuela Sousa Ribeiro (Orientadora)

Universidade Federal de Pernambuco

Profa. Dra. Charline Barbosa Pires (Examinador Externo)

Universidade do Vale do Rio dos Sinos

Profa. Dra. Nadi Helena Presser (Examinador Interno)

Universidade Federal de Pernambuco

À minha família.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, por sempre me permitir seguir adiante.

Aos meus pais, BORBA (in memoriam) e Nisa, por sempre me mostrarem o caminho da retidão e da perseverança.

Ao meu marido Paulinho, pelo amor, carinho e companheirismo.

Ao meu filho Vitor, pela paciência e pelo eterno apoio nas traduções e no meu revés tecnológico.

Aos meus irmãos, por sempre me apoiarem em minhas decisões e me auxiliarem nos cuidados com nossa mãe.

À Prof^a Emanuela Ribeiro, minha orientadora, pela delicadeza, paciência, incentivo e contribuições valiosas na elaboração desse trabalho.

À Prof^a Maria José de Sena, Reitora da UFRPE, pelo estímulo na qualificação profissional dos técnicos-administrativos.

Aos meus amigos de trabalho: Robson Bento (meu Diretor e amigo), pela eterna disponibilidade e inestimáveis considerações na minha pesquisa, ao meu companheiro de sala, Dayvison Spindola, por dividir comigo seu saber contábil e me fazer rir nos momentos mais difíceis, à minha filha do coração, Evelyne Alvares, por sempre pegar na minha mão e me socorrer na estrutura de um trabalho de pesquisa, a todos os amigos GCF, que me apoiaram e me incentivaram a continuar, cobrindo todas as minhas ausências, em especial Elizete, que estava sempre torcendo e rezando por mim.

A minhas amigas do Mestrado, em especial, Elisângela, Lígia, Dirce, Rosaura, Carolina e Karla, por sempre estarem por perto, dividindo as ansiedades, os estresses, as tristezas, me incentivando e me auxiliando nos trabalhos. Deixando claro que, embora tenha citado apenas alguns colegas, todos foram importantes para o meu desenvolvimento como estudante e como pessoa.

A todos os professores do MGP, em especial Prof. Denilson Marques, por nos mostrar um universo de pensamentos que nos fizeram viajar, através de Habermas, Hanna, entre outros, e assim, ter uma nova visão da Administração Pública. À equipe técnica do MGP, em particular Juliana e Luciano, pela disponibilidade, colaboração e atenção a todos os mestrandos.

RESUMO

A presente pesquisa propõe uma forma de tratar contabilmente os *heritage assets*, que são bens culturais com valor de ativo contábil, da Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE). A informação contábil é uma ferramenta para se atingir esse objetivo. Faz-se necessário conhecer os estágios da informação contábil para que se possa analisar qual a melhor maneira de demonstrar esses ativos. Para isso, foi feito um estudo da coleção de balanças de precisão do Memorial da UFRPE. Para atingir o objetivo proposto, o trabalho realizou uma revisão de literatura e uma pesquisa documental sobre o tema, bem como pesquisa de campo por meio de registros fotográficos, entrevista e questionários. Foi estudado a convergência das normas brasileiras de contabilidade às normas internacionais, características e estágios da informação contábil, as características dos *heritage assets*, suas formas de reconhecimento e evidenciação. Analisou-se a gestão patrimonial na Instituição. Os dados foram analisados, principalmente, à luz das normas e legislações vigentes. A escassa literatura e a falta de uma legislação específica, limitou o alcance do objetivo geral. O resultado encontrado mostrou que não existe no balanço da Instituição nenhum tratamento contábil para os *heritage assets*, os departamentos envolvidos com a guarda e controle desses bens apresentam uma dissociação entre eles. Esses resultados demonstram uma limitação da UFRPE referente aos *heritage assets*. E evidenciam uma perda na valoração e reconhecimento desses bens. Assim, sugere-se à Instituição o desenvolvimento de um trabalho em conjunto (Contabilidade, Patrimônio e Memorial) para identificar qual a melhor base de mensuração a ser aplicada, para que possa ser feito o reconhecimento e a evidenciação contábil dos bens (ao menos os já musealizados), e que eles possam, inicialmente, serem evidenciados nas notas explicativas das demonstrações contábeis da UFRPE. Mesmo a pesquisa reconhecendo que, em razão da natureza dos dados coletados, seja um procedimento difícil de ser executado, se recomenda o aprofundamento de estudos sobre o tema, pois a sua implementação possibilitará à Instituição aperfeiçoar seus registros contábeis, dando mais ênfase ao controle patrimonial e proporcionando uma melhor *accountability*, além de possibilitar ao setor responsável por esses bens, dispor de algum recurso para manutenção e desenvolvimento do mesmo.

Palavras-chave: Informação Contábil. *Heritage assets*. *Accountability*. Reconhecimento. Evidenciação.

ABSTRACT

This research is research proposes a way of accounting for heritage assets, which are cultural assets with an accounting asset value, from the Federal Rural University of Pernambuco (UFRPE). Accounting information is a tool to achieve this objective. It is necessary to know the stages of accounting information in order to analyze what is the best way to demonstrate these assets. For this, a study was made on the collection of precision scales at the UFRPE Memorial. To achieve the proposed objective, the work carried out bibliographic and documentary research on the theme, as well as field research through photographic records, interviews and questionnaires. The convergence of Brazilian accounting standards to international standards, characteristics and stages of accounting information, the characteristics of heritage assets, their forms of recognition and disclosure were studied. Wealth management at the Institution was analyzed. The data were analyzed, mainly, in the light of current rules and legislation. The scarce literature and the lack of specific legislation, limited the scope of the general objective. The result found showed that there is no accounting treatment for heritage assets in the Institution's balance sheet, the departments involved with the custody and control of these assets present a dissociation between them. These results demonstrate a limitation of UFRPE regarding heritage assets. And they show a loss in the valuation and recognition of these assets. Thus, it is suggested that the Institution develop a joint work (Accounting, Patrimony and Memorial) to identify the best measurement basis to be applied, so that the recognition and accounting disclosure of assets can be made (at least the already musealized), and that they can initially be evidenced in the explanatory notes to UFRPE's financial statements. Even though the research recognizes that, due to the nature of the data collected, it is a difficult procedure to be performed, further studies on the subject are recommended, as its implementation will enable the Institution to improve its accounting records, giving more emphasis to equity control and providing better accountability, in addition to enabling the sector responsible for these assets, to have some resources for their maintenance and development.

Keywords: Accounting Information. Heritage assets. Accountability. Recognition. Disclosure.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 - Definições de Teoria Contábil, Estrutura Conceitual e Normas Contábeis.....	25
Quadro 2 -Atores do novo sistema de informação contábil aplicada ao setor público	26
Figura 1 - Fluxograma da informação contábil	27
Quadro 3 - Características ou atributos da informação contábil	31
Quadro 4 - Critérios de mensuração e suas limitações	46
Quadro 5 - Principais normas reguladoras sobre os heritage assets.....	49
Figura 2 - Distinção dos ativos patrimoniais segundo a SFFAS29	51
Quadro 6 - Instrumentos de análise.....	54
Figura 3 - Formulário de solicitação de dados feito ao e-Sic	55
Figura 4 - Fundadores da 1ª Escola Superior de Agricultura	57
Figura 5 - Fundador da 1ª Escola Superior de Agricultura e Medicina Veterinária São Bento (no centro) e primeiros alunos formados	58
Figura 6 - Primeiros laboratórios das Escolas Superiores de Agricultura e Medicina Veterinária	58
Figura 7 - Laboratórios da UFRPE e seus equipamentos na atualidade.....	59
Figura 8 - Sede da UFRPE em Dois Irmãos, Prédio da UACSA e Prédio da UAST	59
Figura 9 - Sede da UFAPE	60
Figura 10 - Tela de Lula Cardoso Ayres e Escultura de Corbiniano Lins	60
Figura 11 - Balança analítica que era usada com frequência nas aulas do Depto de Química e Teodolito de 1917 utilizado nas aulas de campo de Agronomia	61
Figura 12 - Prédio do Memorial da UFRPE.....	62
Figura 13 - Cadeiras antigas do Conselho Universitário e máquinas utilizadas no trabalho agrícola da UFRPE	63
Figura 14 - Diploma de 1936 e aparelho telefônico	63
Figura 17 - Aquarela de Lula Cardoso Ayres.....	67
Figura 18 - Algumas das obras de artes espalhadas pelo campus da UFRPE.....	67
Figura 15 - Jogo dos sete danos - Memorial da UFRPE	71
Figura 16 - Jogo do Quadro do Memorial da UFRPE.....	72
Quadro 7 - Balanças analíticas da UFRPE.....	73
Quadro 8 - Medidas propostas para gestão dos bens culturais.....	79
Figura 19 - Balança de precisão tombamento 72055/76	90
Figura 20 - Balança de precisão tombamento 2786	90
Figura 21 - Balança de precisão tombamento 2782	91
Figura 22 - Balança de precisão tombamento 2787	91
Figura 23 - Balança de precisão tombamento 2783	92
Figura 24 - Balança de precisão tombamento 3876	92

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CFC	Conselho Federal de Contabilidade
FASAB	<i>Federal Accounting Standards Advisory Board</i>
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
FRS	<i>Financial Reporting Standard</i>
IASB	<i>International Accounting Standard Board</i>
IFES	Instituição Federal de Ensino Superior
IGG	Índice de Governança e Gestão Pública do País
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
LAI	Lei de Acesso à Informação
LC	Lei Complementar
LEPAM	Laboratório de Estudos e Intervenções em Patrimônio Cultural e Memória Social
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MF	Ministério da Fazenda
MP	Ministério Público
MTFC	Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle
NBC TSP	Normas Brasileira de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NICSP	Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NGP	Nova Gestão Pública
ONGs	Organizações Não Governamentais
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PIPCP	Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais
SIADS	Sistema Integrado de Administração de Serviços
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União
UACSA	Unidade Acadêmica do Cabo de Santo Agostinho
UAEADTec	Unidade Acadêmica de Educação a Distância e Tecnologia
UAG	Unidade Acadêmica de Garanhuns
UAST	Unidade Acadêmica de Serra Talhada
UFAPE	Universidade Federal do Agreste de Pernambuco
UFRPE	Universidade Federal Rural de Pernambuco

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA	15
1.2 OBJETIVOS	16
1.2.1 Objetivo Geral	16
1.2.2 Objetivos Específicos	16
1.3 JUSTIFICATIVA	16
1.4 PROBLEMATIZAÇÃO	17
1.5 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO.....	18
2 NOVA GESTÃO PÚBLICA, <i>ACCOUNTABILITY</i>, CONVERGÊNCIA DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE ÀS NORMAS INTERNACIONAIS, CARACTERÍSTICAS E ESTÁGIOS DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS SEGUNDO AS NORMAS DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE E DOS PRINCIPAIS ORGANISMOS INTERNACIONAIS: APORTES TEÓRICOS	19
2.1 NOVA GESTÃO PÚBLICA E <i>ACCOUNTABILITY</i>	19
2.2 CONVERGÊNCIA DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE ÀS NORMAS INTERNACIONAIS.....	23
2.3 CARACTERÍSTICAS E ESTÁGIOS DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS SEGUNDO AS NORMAS DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE E DOS PRINCIPAIS ORGANISMOS INTERNACIONAIS	25
2.3.1 Características das informações contábeis segundo as normas brasileiras e internacionais	27
2.3.2 Estágios da informação contábil	32
3 PATRIMÔNIO CULTURAL E OS ASPECTOS CONCEITUAIS DOS <i>HERITAGE ASSETS</i>: APORTES TEÓRICOS	35
3.1 RECONHECIMENTO, MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DOS <i>HERITAGE ASSETS</i> NO SETOR PÚBLICO	39
3.1.1 Ativo Imobilizado e os <i>heritage assets</i>	39
3.1.2 Reconhecimento dos <i>heritage-assets</i>	41
3.1.3 Mensuração dos <i>heritage-assets</i>	43
3.1.4 Evidenciação dos <i>heritage-assets</i>	47
3.2 PRINCIPAIS NORMAS REGULADORAS SOBRE OS <i>HERITAGE ASSETS</i>	48

4 METODOLOGIA DA PESQUISA E OS BENS PATRIMONIAIS CULTURAIS DA UFRPE.....	52
4.1 TIPO E MÉTODO DE PESQUISA.....	52
4.2 INSTRUMENTOS UTILIZADOS PARA ANÁLISE DOS OBJETIVOS ESPECÍFICOS E COLETA DE DADOS	53
4.3 BENS CULTURAIS DA UFRPE E A DELIMITAÇÃO DO ESTUDO	57
5 ATUAL FORMA DE GESTÃO DOS BENS PATRIMONIAIS CULTURAIS DA UFRPE E SUA REPRESENTAÇÃO NA HISTÓRIA ACADÊMICA DA INSTITUIÇÃO: DISCUSSÕES E RESULTADOS	66
5.1 A GESTÃO DOS BENS CULTURAIS DA UFRPE	66
5.2 ANÁLISE DA ENTREVISTA E DOS QUESTIONÁRIOS	68
5.3 CHECAGEM DOS DOCUMENTOS COLETADOS	72
5.4 PROPOSIÇÕES PARA UMA NOVA GESTÃO DE BENS CULTURAIS DA UFRPE	74
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	80
REFERÊNCIAS	82
APÊNDICE A – FOTOS DAS BALANÇAS DE PRECISÃO.....	90
APÊNDICE B – TERMO DE CONSENTIMENTO	93
APÊNDICE C – QUESTIONÁRIO APLICADO AO COORDENADOR DO MEMORIAL DA UFRPE.....	94
APÊNDICE D – QUESTIONÁRIO APLICADO AO DIRETOR DO DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE	95
APÊNDICE E – ENTREVISTA APLICADA AO DIRETOR DA DIVISÃO DE ADMINISTRAÇÃO PATRIMONIAL.....	96
APÊNDICE F-RESPOSTAS DA ENTREVISTA COM O DIRETOR DA DIVISÃO DE PATRIMÔNIO	97
APÊNDICE G- RESPOSTAS DO QUESTIONÁRIO COM O DIRETOR DO DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE	99
APÊNDICE H- RESPOSTAS A QUESTIONÁRIO COM O COORDENADOR DO MEMORIAL.....	100

**ANEXO 1- RESOLUÇÃO QUE APROVA O REGIMENTO DO MEMORIAL DA
UFRPE.....101**

ANEXO 2 – BALANCETE CONTÁBIL DA UFRPE (EXERCÍCIO 2018/2019)102

1 INTRODUÇÃO

Neste item será demonstrado uma visão geral da pesquisa, contextualizando a importância da informação contábil, caracterizando o problema da pesquisa, os objetivos gerais e específicos pretendidos, a justificativa, a problematização e a estrutura da dissertação.

1.1 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA

A informação contábil apresenta atributos que são necessários para subsidiar o processo decisório. O processo de produção da informação contábil ocorre a partir dos seguintes estágios: reconhecimento, mensuração, registro e evidenciação. Gelbcke et al (2018) resume esses estágios em apenas três: reconhecimento de elementos patrimoniais e suas mutações, mensuração desses elementos e divulgação da posição patrimonial (Gelbcke et al, 2018).

Reconhecimento é a identificação dos fenômenos que devem ou não ser foco de atuação da contabilidade. É o momento em que um item é incorporado/incluso por ser ativo ou passivo, receita ou despesa. A Mensuração é a forma de atribuir valor monetário aos fenômenos que foram objeto de reconhecimento pela contabilidade. O registro é a etapa que corresponde à entrada dos dados no sistema de contabilidade. A evidenciação, também conhecida por *disclosure*, corresponde ao produto final que é entregue pela contabilidade aos seus usuários. Esses estágios serão clarificados no item 2.3.2 deste trabalho.

Este trabalho buscou parâmetros que justificassem a oportuna contabilização de uma específica classe de ativos, os *heritage assets*, os quais apresentam características contábeis bem peculiares.

Em decorrência da escassa literatura sobre o tema (as existentes são voltadas para o ambiente cultural e não para instituições de ensino) e das particularidades e incertezas para o tratamento contábil desses ativos, a pesquisa tornar-se mais complexa, impondo alguns recortes de pesquisa. Segundo Pires (2018), os atributos peculiares dessa classe de ativos podem dificultar a tarefa de contabilizá-los. Também, ao se constatar na entrevista e nos questionários feitos com os gestores da Instituição, o desconhecimento de normas legais quanto a forma de contabilização desses bens, considerou-se mais relevante para este trabalho, deter-se apenas ao registro e evidenciação contábil dos *heritage assets*.

Assim, a proposta deste trabalho é que a evidenciação dos *heritage assets* seja feita de forma qualitativa, de modo que os bens apareçam, ao menos, nas notas explicativas da Instituição; o que hoje não ocorre. Para Tavares, Gonçalves e Niyama (2010), “os aspectos qualitativos dos *heritage assets*, via de regra, agregam maior valor informacional se

comparados e complementados aos quantitativos” (TAVARES; GOLÇALVES; NIYAMA, 2010, p. 79). Desta maneira, este estudo possibilitará às demais Instituições de Ensino Superior obter um modelo a ser aplicado em seus órgãos, mesmo diante da escassez acadêmica e normativa sobre o tema.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Propor uma forma de reconhecer e evidenciar contabilmente os *heritage assets* por meio do estudo de caso da coleção de balanças de precisão da UFRPE.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Identificar características da informação contábil que orientem como reconhecer e evidenciar um *heritage assets*.
- Evidenciar fundamentos e aspectos conceituais dos *heritage assets* como sua definição, mensuração, propriedades, benefícios históricos, educacionais e sociais.
- Verificar a atual forma de gestão dos bens patrimoniais culturais da UFRPE e a sua representação nos sistemas de controle patrimonial e contábil da instituição.

1.3 JUSTIFICATIVA

A Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE) vem apresentando uma gestão comprometida com a nova realidade de *accountability* nas instituições públicas. De acordo com os parâmetros estabelecidos pelo Tribunal de Contas da União (TCU), foi reconhecida pelo mesmo órgão como uma das instituições de ensino com melhor Índice de Governança e Gestão Pública do País (IGG), pelo segundo ano consecutivo, com base nos dados referentes ao ano de 2018, conforme Levantamento de Governança e Gestão Públicas do TCU, Acórdão 2699/2018, disponibilizado no site do TCU e no site da UFRPE, postado em 05/04/2019. Esse índice é calculado segundo aspectos relacionados à governança pública, gestões de pessoas, de tecnologia da informação e gestão de contratações. Segundo Bairral, Coutinho e Alves (2015), o processo de transparência no setor público proporciona um valioso *feedback* tanto para os órgãos de controle como para o cidadão (controle social).

Como a UFRPE possui bens culturais (considerados como *heritage assets*) e, com o intuito de continuar a aprimorar a sua gestão, é importante que a mesma apresente em suas demonstrações contábeis, a contabilização de todos os bens que estão sob sua guarda e conservação, as doações recebidas, bem como a contabilização dos bens que não têm mais o seu valor de uso original, contudo representam um valor histórico e cultural para a Instituição,

de forma a evidenciar à sociedade o real montante de sua riqueza patrimonial. Pois, todos são classificados como bens públicos e são de responsabilidade das instituições públicas, conforme determinação do Código Civil Brasileiro (Lei 10.406/2002).

Zanirato (2009) afirma que objetos e estruturas com valores históricos, culturais e artísticos, representam fontes culturais de uma sociedade ou de um grupo social, e conservá-los é uma “forma de garantir o testemunho e referencial, não apenas de seu valor arquitetônico e histórico, mas dos valores culturais, simbólicos, de sua representatividade técnica e social”. (ZANIRATO, 2009, p.138). É significativo para a comunidade universitária a identificação com esses bens preservados, pois esse sentimento de pertencimento é um fator relevante para a história da instituição. Deste modo é importante que além de salvaguardar esses bens, a UFRPE também apresente um controle contábil dos mesmos.

A demonstração desses bens nos relatórios contábeis, além de ser um trabalho pioneiro nesses estudos, possibilitaria aos órgãos apresentarem o seu patrimônio mais fielmente, permitindo uma maior transparência na gestão. O grande entrave é que as pesquisas existentes na área, ainda não apresentam pragmaticamente, nenhum modelo de reconhecimento e evidenciação. As normas contábeis brasileiras também não delimitaram como reconhecer, mensurar e demonstrar um *heritage assets*. As normas internacionais existentes que tratam sobre esses bens, como as emanadas pelo *Financial Accounting Standard Board* (FASB), afirmam que os contabilistas devem reconhecer, mensurar e evidenciar os referidos ativos (*Implementation Guide for Statement of Federal Financial Accounting Standards 29*), mas ainda não são efetivamente implementadas aqui no Brasil. Contudo, de acordo com o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) do Ministério da Fazenda (MF), o prazo para a União implantar as normas internacionais é 01/01/2021. (PIPCP, 2015, p. 31). Logo, esse trabalho contribuirá e servirá de modelo para outros que tenham esse mesmo objetivo.

1.4 PROBLEMATIZAÇÃO

O Memorial da UFRPE possui objetos e documentos que representam as diferentes fases da vida da Instituição. As peças que compõem esse acervo não são reconhecidas e evidenciadas contabilmente como um *heritage assets*. Desta forma, essa pesquisa se propõe a abordar os aspectos conceituais dos *heritage assets*: sua definição, mensuração, propriedades, benefícios históricos e sociais, características da informação contábil segundo as normas nacionais e internacionais, essas últimas que apresentam normas orientadoras sobre a contabilização dos *heritage assets*.

Com a discussão dos aspectos acima citados, essa pesquisa pretende minimizar a carência na literatura de aspectos que tratam da contabilização dos *heritage assets*, se propondo a responder o seguinte questionamento: como reconhecer e evidenciar contabilmente os *heritage assets* da UFRPE?

1.5 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

O trabalho é apresentado em seis partes. A primeira parte do trabalho consta a introdução, a problemática, o objetivo geral, objetivos específicos, justificativa e problematização.

Em seguida, o referencial teórico aborda a Nova Gestão Pública, a *accountability*. A convergência das normas brasileiras de contabilidade às normas internacionais. Características e estágios das informações contábeis segundo as normas brasileiras e dos principais organismos internacionais.

No capítulo seguinte o patrimônio cultural e os aspectos conceituais dos *heritage assets*. O ativo imobilizado e os *heritage assets*, reconhecimento, mensuração e evidenciação dos *heritage assets* no setor público e as principais normas reguladoras.

Em seguida será apresentado o tipo e método de pesquisa. Os instrumentos utilizados para análise dos objetivos específicos e coleta de dados. São analisados também os bens culturais da UFRPE e é realizada a delimitação do estudo.

No próximo capítulo aborda-se a atual forma de gestão dos bens patrimoniais culturais da UFRPE e sua representação na história acadêmica da instituição. Bem como a análise dos dados. São elaboradas proposições para uma nova gestão de bens culturais da UFRPE.

E, na parte final, têm-se as considerações finais, referências, anexos e apêndices.

2 NOVA GESTÃO PÚBLICA, *ACCOUNTABILITY*, CONVERGÊNCIA DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE ÀS NORMAS INTERNACIONAIS, CARACTERÍSTICAS E ESTÁGIOS DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS SEGUNDO AS NORMAS DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE E DOS PRINCIPAIS ORGANISMOS INTERNACIONAIS: APORTES TEÓRICOS

O referencial teórico foi elaborado como base na revisão de literatura acerca dos principais conceitos, normas e padrões que embasaram o desenvolvimento da pesquisa. Neste ponto, são expostos os conteúdos fundamentais e análogos que formam o significado do tema objeto desse estudo, a partir dos objetivos propostos.

2.1 NOVA GESTÃO PÚBLICA E *ACCOUNTABILITY*

A Nova Gestão Pública (NGP), também conhecida como administração pública gerencial, foi o resultado da tentativa de fazer com que a administração pública funcionasse nos moldes de uma empresa privada, iniciou-se a partir da década de 1980. Segundo Secchi (2009) é conhecida por ser um modelo normativo pós-burocrático para a estruturação e a gestão da administração pública. Abrucio e Sano (2008) afirmam que seu objetivo era dirimir os dois males burocráticos: a ineficiência e a baixa responsabilização dos burocratas diante do sistema político e a sociedade. E buscava, segundo o *Centro Latino Americano de Administracion para El Desarrollo* (CLAD,1998), “a flexibilização da gestão, a diminuição dos níveis hierárquicos e o aumento da autonomia de decisão dos gerentes” (CLAD, 1998, p.125). Motta (2013) afirma que essas tentativas alcançaram alguns fracassos, pois entre alguns impasses que a administração pública precisava enfrentar, estavam o dilema entre unir dimensões políticas e administrativas no mesmo espaço de decisões e ações públicas, bem como a insistência de práticas descentralizadoras da gestão privada na administração pública.

Para o autor não adianta treinar e conceder autonomia aos dirigentes, para torná-los mais eficientes e mais eficazes, pois o poder que eles têm é mínimo sobre os objetivos do órgão que representam (MOTTA, 2013). Então surgem os dilemas, citados no parágrafo anterior, quando algumas das práticas da iniciativa privada não conseguiram ser bem aplicadas no espaço de decisão das ações públicas (MOTTA, 2013).

Foi a fase pós-NGP, que demonstrou existirem limitações para inclusão das práticas privadas na gestão pública. Conforme Motta (2013) assevera, a empresa pública deve considerar os limites dos instrumentos de gestão da empresa privada (qualidade da despesa e foco no cliente) sem prejudicar os valores fundamentais do serviço público, entre eles estão a igualdade, a eficiência, a regularidade.

Para Abrucio e Sano (2008) esses dilemas e limitações, levaram ao surgimento do controle e da cobrança pela sociedade para se atingir o objetivo de ter uma administração pública mais eficiente e eficaz. Segundo eles, “a mudança no padrão de gestão não se dá apenas no plano interno em prol da maior eficiência gerencial, mas também passa pela construção de uma administração voltada aos cidadãos.” (ABRUCIO; SANO, 2008, p. 68).

A partir dessas novas formas de administrar o setor público, ocorreram mudanças na natureza da prestação dos serviços, nas estruturas de trabalho e na relação entre o cidadão e o gestor público, surgindo a importância da transparência na informação da gestão pública. Esse movimento teve início a partir da Lei Complementar (LC) nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal -LRF), a qual foi atualizada pela Lei Complementar nº 131/2009 (Lei da Transparência) e finalmente com a Lei de Acesso à Informação (LAI) nº 12.527/2011 (regulamenta o direito do cidadão à informação pública). Segundo Mendonça (2017), o acesso à informação pública é tratado como um direito e garantia fundamental do cidadão em diversas convenções e leis e, com a sanção da Lei nº 12.527/2011, surgiu uma ferramenta que permitiu a ampliação da participação da sociedade e fortalecimento dos instrumentos de controle da gestão pública, tornando o seu acesso como regra e o sigilo a exceção.

Por sua vez, a LC nº 131/2009, estabeleceu normativas que tratam da importância da transparência nos órgãos públicos. Em seu artigo 48, inciso II, assegurou à sociedade o conhecimento e acompanhamento, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público. Do mesmo modo, o CLAD (2000) assevera que para atingir a eficiência e a eficácia na administração pública é necessário flexibilizar a administração e aumentar a *accountability*. Nesse contexto, é fundamental para uma instituição, comprometida com a transparência e a legalidade, divulgar dentre seus relatórios de gestão, a sua informação contábil da maneira mais fidedigna possível.

Na literatura brasileira ainda existe uma dificuldade em se traduzir *accountability*. Pinho e Sacramento (2009) afirmam que conforme se observa em muitos trabalhos sobre *accountability*, a dificuldade em se traduzir o mencionado termo resulta na aceitação da hipótese de que não existe mesmo uma palavra única que o expresse em português. Alguns autores a definem como sendo o “dever de prestar contas”, enquanto outros a consideram “responsabilização”, “transparência”, “controle social”. Medeiros, Crantschaninov e Silva (2013) afirmam que desde a queda do regime militar o termo aparece na literatura junto de expressões como controle social, participação e democratização do Estado.

Segundo Bezerra (2016), a *accountability* embora com definições que rondam o controle, a transparência e a responsabilização, não possui uma visão única, seja em trabalhos internacionais, nacionais, ou em livros de vocábulos linguísticos.

Para Pinho e Sacramento (2009), a “*accountability* nasce com a assunção por uma pessoa da responsabilidade delegada por outra, da qual se exige a prestação de contas, sendo que a análise dessas contas pode levar à responsabilização” (PINHO; SACRAMENTO, 2009, p. 1350). Para Siu (2011, p. 79), *accountability* “seria o dever de prestar contas, informar sobre o uso e a aplicação de recursos financeiros na consecução de objetivos materiais”, tornando as informações mais transparentes e possibilitando uma maior participação da sociedade no acompanhamento de seus gastos. Logo, pode-se inferir no âmbito público, que a *accountability* é o dever do agente público de prestar contas à sociedade dos atos da gestão pública.

A Lei Orçamentária Anual nº. 18.672/2019, da Prefeitura da Cidade do Recife, demonstra um aspecto do significado da *accountability*, que é a responsabilidade do gestor perante o povo. Em seu texto inicial, essa lei, faz a seguinte citação: “O POVO DA CIDADE DO RECIFE, POR SEUS REPRESENTANTES, DECRETOU, E EU, EM SEU NOME, SANCIONO A SEGUINTE LEI”. Este trecho demonstra que o gestor é apenas um representante desse povo, e, portanto, deve prestar contas de seus atos, o que na prática pode até não se realizar, nem sempre suas ações representam o interesse do povo, mas não cabe a esta pesquisa entrar neste debate.

A *accountability*, no Brasil, é exercida pelo Tribunal de Contas da União, pelo Ministério Público, pelo Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle, entre outros órgãos de controle. A *accountability* exercida por esses órgãos é conhecida por ser uma *accountability* horizontal, são agentes públicos que controlam as ações uma das outras. Porém existe um outro sentido para a *accountability*, que é a dimensão vertical. Abrucio e Sano (2008) a definem como sendo um mecanismo de premiação e castigo, e cita as eleições como seu principal instrumento, uma ferramenta para avaliar, pressionar e controlar nossos representantes. Segundo O’Donnell (1998) se bem utilizada traz consequências para os maus gestores. Além dessas duas dimensões de controle, com as novas formas de administrar o setor público, surgiu a *accountability* societal, que seria o controle exercido pela sociedade civil, representada em algumas situações por Organizações Não Governamentais (ONGs), sindicatos e associações.

Portanto, a gestão pública necessita cada dia mais das ferramentas de *accountability* (horizontal, vertical e societal). Segundo Campos (1990) “a *accountability* governamental tende a acompanhar o avanço de valores democráticos, tais como igualdade, dignidade humana, participação, representatividade” (CAMPOS, 1990, p. 33). Reforçando essa ideia, Zuccolotto e Teixeira (2014) afirmam: “A transparência dos governos para com seus cidadãos é vista como um fator necessário à *accountability* democrática e, conseqüentemente, à consolidação da democracia” (ZUCCOLOTTO; TEIXEIRA, 2014, p. 242). Por outro lado, Biondi e Lapsley (2014, p.146) afirmam que “a transparência é um fenômeno complexo que requer uma compreensão diferenciada para explorar uma governança eficaz”. Para Campos, Paiva e Gomes (2013), a transparência deve ser uma política organizacional e não apenas uma incumbência de alguns gestores do órgão público. E que o sucesso dessa política organizacional resulta da gestão da informação e do desenvolvimento da tecnologia da informação.

Por conseguinte, ainda é através dessa ferramenta, que se pode aperfeiçoar os sistemas de controle na aplicação de recursos públicos e na geração de transparência. Uma das formas dos órgãos públicos aumentar esse controle seria através da divulgação da informação contábil mais fielmente possível. Pois, o objetivo da contabilidade aplicada ao setor público é fornecer informações bem estruturadas, que vem a ser a essência da *accountability*.

Biondi e Lapsley (2014), em seu artigo sobre contabilidade, transparência e governanças dos ativos patrimoniais, afirmam que “há grandes desafios na produção de informação técnica adequada sobre a contabilidade do patrimônio”, esses desafios e algumas práticas contábeis não precisas podem prejudicar a vontade de se fazer uma boa governança baseada em informações contábeis de alta qualidade (BIONDI; LAPSLEY, 2014, p.149). Contudo, não se detendo neste momento nos ativos patrimoniais, tem-se o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)¹ 2019, determinando que ao se divulgar uma informação contábil, a entidade está colaborando com a responsabilização (*accountability*) e também com a tomada de decisões dos gestores.

Nesse contexto, as Instituições Federais de Ensino (IFES) vêm aprimorando a sua *accountability*. Como exemplo, tem-se o caso da implantação do relatório de gestão baseado no Relato Integrado, adotado pelo Tribunal de Contas da União, o qual é uma maneira nova de se apresentar os relatórios das instituições e consiste em processos de controle e gestão.

¹ MCASP: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, publicado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) do Ministério da Fazenda (MF), tem por finalidade apresentar orientações, com fundamentação conceitual e normativa, que promovam o processo de convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais.

Para isso, são efetuados relatórios de gestão mais claros e didáticos, e prestações de contas anuais com livre acesso no meio digital.

2.2 CONVERGÊNCIA DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE ÀS NORMAS INTERNACIONAIS

As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor público ocorreram, conforme Piccoli e Klann (2015) com o objetivo de “harmonizar as práticas contábeis públicas brasileiras às normas internacionais e, por consequência, padronizar a contabilidade dos Municípios à dos Estados e da União a partir das normatizações adicionais editadas pela STN”² (PICCOLI; KLANN, 2015, p. 430). Fazendo com que esses três níveis de governo tivessem instrumentos nos quais pudessem consolidar em um só documento o reconhecimento e apropriação de suas receitas e despesas orçamentárias.

O fenômeno da globalização tornou imprescindível a adoção de normas contábeis mundialmente aceitas; Silva e Müller (2013) afirmam que a partir do momento em que ocorre a sofisticação das relações comerciais e se intensifica esse fluxo (de matérias primas, produtos acabados, serviços, ideias) entre dois ou mais países (internacionalização da economia), se exige a padronização internacional da contabilidade pública, para, assim, se alcançar a maior transparência nos relatórios financeiros governamentais. Neste aspecto Nascimento (2007) aponta o aprimoramento da transparência das finanças públicas como um meio de se evitar práticas de corrupção ou de gestão inadequada dos recursos públicos, e a necessidade de o sistema contábil brasileiro precisar convergir para as normas internacionais, resultando em uma reestruturação da contabilidade. Essa convergência teve como objetivo o aprimoramento do processo de divulgação dos relatórios financeiros através de padrões globalmente aceitos, possibilitando maior harmonia das demonstrações contábeis, e reduzindo a assimetria informacional³.

O objeto de estudo da contabilidade pública passou a ser então o controle do patrimônio público, e não só o controle orçamentário. Com essa mudança, as entidades deixaram de cuidar apenas das entradas e saídas de recursos, que representa simplesmente um fluxo de caixa, e passaram também a se preocupar com o controle patrimonial, que inclui os bens, direitos e obrigações da entidade, ou seja, tudo o que envolve entradas e saídas de

² STN: Secretaria do Tesouro Nacional é um órgão que pertence à estrutura do MF, responsável pelo Sistema de Administração Financeira Federal e do Sistema de Contabilidade Federal.

³ Assimetria informacional na contabilidade é quando existe uma divergência entre as informações econômico-financeiras disponíveis sobre determinada empresa e a sua situação real e verdadeira.

recursos, as operações de crédito (receitas provenientes do endividamento), as variações patrimoniais (aumentativas e diminutivas)⁴.

Porém essas mudanças tiveram alguns entraves, segundo Madeira et al (2004), os diferentes sistemas jurídicos, a falta em alguns países de entidades de profissionais com poder de influência, e também o fato de que a convergência pode não reconhecer que cada país tem suas particularidades (culturais, legais e econômicas) e talvez precisem de normas diferentes. Por isso, com o intuito de acompanhar as mudanças exigidas pelo mundo globalizado, e a necessidade de gerar informações que ajudassem no processo de decisão dos gestores, foi editada a Lei 11.638/2007, a qual representou o início da convergência das Normas Brasileira de Contabilidade às Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (NICSP), conhecidas como *Internacional Public Sector Accounting Standards* (IPSASs). As IPSASs, portanto, são normas, com padrões internacionais de alta qualidade, criadas com o objetivo de aperfeiçoar a elaboração de demonstrações contábeis pelo setor público, publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, com o apoio da Secretaria do Tesouro Nacional.

A publicação das IPSAS teve a finalidade de instituir padrões internacionalmente aceitos para a contabilidade governamental. O Brasil, editou até o momento, 29 IPSAS, considerando: a NBC TSP Estrutura Conceitual, as NBC TSP 01 a 26, a NBC T 16.7, e a NBC T 16.11. Porém, a IPSAS que trata do objeto deste estudo é a IPSAS 17, a qual tem o objetivo de estabelecer o tratamento contábil para o ativo imobilizado, bem como sua contabilização (FIGUEIRA, 2014, p. 36).

O Governo Federal, só em 2013, iniciou a adequação das demonstrações contábeis aos padrões internacionais, a partir da implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) em estados e municípios. O PCASP foi criado com o intuito de se avançar na questão da evidenciação contábil do patrimônio público. Segundo o MCASP (2019) a contabilidade do setor público ainda tem muito que avançar nessa evidenciação.

O processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) ao padrão internacional, emitido pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), deverão ser publicadas, gradualmente, até 2021, conforme item 3.9 do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais.

⁴ Variações patrimoniais: fatos que provocam alterações na composição dos elementos patrimoniais. Podem ser quantitativas- afetam a composição do patrimônio líquido (ex. a venda de um bem gera receita) e qualitativas não afetam a composição do patrimônio líquido, afetam apenas os elementos patrimoniais (ex. compra de uma bem, troca-se um ativo/caixa por outro ativo/bem).

2.3 CARACTERÍSTICAS E ESTÁGIOS DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS SEGUNDO AS NORMAS DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE E DOS PRINCIPAIS ORGANISMOS INTERNACIONAIS

Ao se discorrer sobre informações e normas contábeis foi feita uma breve distinção entre expressões que serão utilizadas nos próximos tópicos: Teoria Contábil, Estrutura Conceitual e Normas Contábeis, sintetizadas no Quadro 1. Essa distinção tem objetivo pedagógico para os leitores deste trabalho.

Quadro 1- Definições de Teoria Contábil, Estrutura Conceitual e Normas Contábeis

Teoria Contábil	É todo e qualquer conjunto de conceitos e proposições, que se predispõe a explicar ou a propor tudo o que diz respeito à contabilidade.
Estrutura Conceitual	Conjunto de teorias que um órgão regulador, uma lei ou quem tem poder para emitir normas escolhe, ..., com o objetivo de nela se basear para emitir as normas contábeis.
Normas Contábeis	É uma regulamentação específica ditada pelo órgão regulador ou pela lei a respeito de um assunto em particular.

Fonte: Elaborado pela autora, com base nas definições extraídas de GELBCKE et al (2018, p.29).

A partir dessa breve distinção entre os conceitos acima, será abordado o que vem a ser uma informação contábil (características, estágios, importância e utilidade) segundo as normas brasileiras de contabilidade.

A informação contábil tem o poder de influenciar o processo decisório de uma gestão, ela apresenta características e estágios que necessitam ser bem definidos, para que essa informação tenha qualidade e seja de fácil entendimento para os usuários. É uma ferramenta básica para uma administração eficiente e eficaz. Hendriksen e Van Breda (1999) ressaltam, a importância de se verificar o modo como os usuários tomam suas decisões, para se definir quais informações serão mais úteis para eles. É importante observar que o público de modo geral apresenta uma certa dificuldade em entender a informação contábil, porém os profissionais de contabilidade passam por um processo de atualização que contribui para melhorar esse entendimento. A página inicial do Financial Accounting Standards Board (FASB) afirma que reduzindo a complexidade desnecessária nos relatórios financeiros, os usuários desses demonstrativos podem compreender mais facilmente as informações financeiras sobre uma organização.

Segundo Gama, Duque e Almeida (2013), os atores do novo sistema de informação contábil aplicada ao setor público são os que estão elencados no Quadro 2:

Quadro 2-Atores do novo sistema de informação contábil aplicada ao setor público

ÓRGÃO	DESCRIÇÃO	PRODUTO
International Federation of Accountants (IFAC)-Federação Internacional de Contadores	Organização global para a profissão contábil. Engloba mais de 160 entidades associadas em aproximadamente 125 países, dentre eles o Brasil.	Conjunto de normas profissionais internacionais referentes a auditoria, asseguração, ética, educação e normas para a elaboração de demonstrações contábeis para os setores público e privado.
International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASb)-Conselho Internacional de Normas Contábeis do Setor Público.	Conselho, constituído pela IFAC, responsável por desenvolver e emitir sob sua própria autoridade Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSAS).	Conjunto de 31 normas internacionais (IPSAS* ou NICSP*). * Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público.
Conselho Federal de Contabilidade (CFC)	Órgão de representação profissional da classe contábil no Brasil. Como órgão regulador das práticas contábeis e membro da IFAC, constituiu o Grupo de Trabalho da Convergência no Setor Público (GTCP), para cumprimento da agenda da convergência.	Conjunto de 29 normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP). Sendo: 1: NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL 2 A 27: NBC TSP 01 a 26 28: NBC T 16.7 29: NBC T 16.11
Secretaria do Tesouro Nacional (STN)	É o órgão central de Contabilidade da União. Possui atribuição de administrar os sistemas de programação financeira, de execução orçamentária e de contabilidade pública.	Possui três produtos referentes a esse processo: o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), as Notas Técnicas (NT), e as Orientações Técnicas (OT).
Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON)	Grupo de caráter técnico e consultivo representativo dos atores que compõem a base do modelo do processo de convergência. Representado por órgãos de execução e controle.	Recomendações consignadas em atas, com objetivo de reduzir divergências e duplicidades, em benefício da transparência da gestão contábil, da racionalização de custos nos entes da Federação e do controle social.

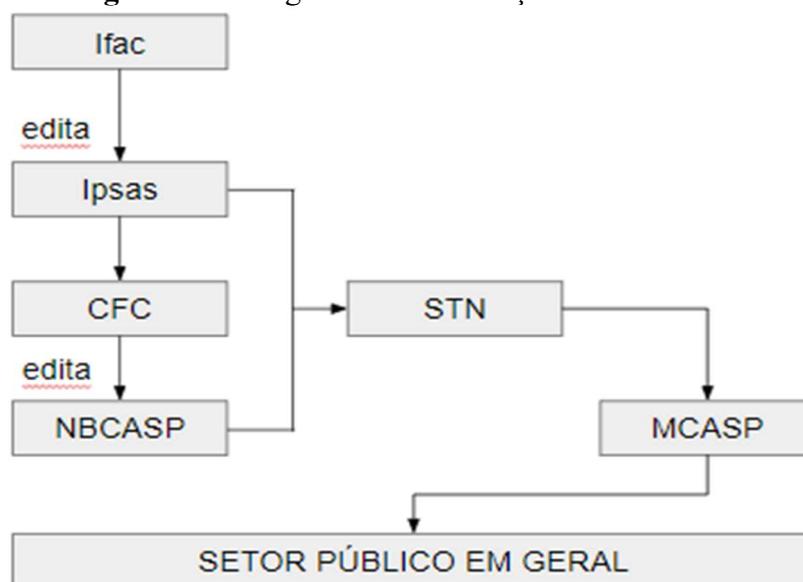
Fonte: adaptado de Gama; Duque; Almeida (2014, p.194).

Os autores elaboraram esse quadro com o intuito de descrever e mapear o fluxo das informações contábeis que envolvem o processo de convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais de contabilidade, reduzindo assim as incertezas desse novo processo.

Considerando os autores acima descritos e também que a STN é o órgão central de contabilidade da União, e tem como atribuições a administração dos sistemas programação financeira, de execução orçamentária e de contabilidade pública, cabe a mesma estabelecer o

caminho para que essas informações contábeis cheguem até ao público em geral. Desta forma, foi estabelecido o fluxograma conforme Figura 1:

Figura 1- Fluxograma da informação contábil



Fonte: adaptado de Gama; Duque; Almeida, 2014.

Assim, o processo da informação contábil ocorre com o IFAC editando as IPSAS, que são seguidas pelo CFC, o qual edita as NBCASP e paralelamente a STN edita o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Deve-se ressaltar que esse processo não ocorre isento de problemas. Entre eles, Nascimento (2007) e Zeff (2007) afirmam que nem todos os atores estão envolvidos no processo e que faltam incentivos para que contribuam com o processo.

2.3.1 Características das informações contábeis segundo as normas brasileiras e internacionais

A informação contábil é um recurso essencial para qualquer instituição, seja ela pública ou privada. Contudo, a qualidade e a quantidade dessa informação devem ser confiáveis e eficazes. Conforme descreve Stair (2009), entre as características de uma informação valiosa tem-se: acessibilidade, completude, economia, relevância, confiabilidade, tempestividade, verificabilidade.

A informação contábil é utilizada tanto pelo público externo, no caso das instituições públicas, para acompanhamento da transparência dos atos administrativos, quanto pelo público interno, pois faz parte do processo de tomada de decisão dos gestores. Para o setor público é imprescindível saber as informações sobre a receita e a despesa orçamentária, pois segundo o MCASP, “elas representam o montante que o Estado se apropria da sociedade por

intermédio da tributação e a sua contrapartida aos cidadãos por meio da geração de bens e serviços” (MCASP, 2019).

Carvalho e Nakagawa (2001), dizem que a contabilidade é uma linguagem de negócios, que mensura e informa os fatos contábeis. Cabendo ao contador tornar esses dados de fácil entendimento, com uma linguagem universal para seus usuários (CARVALHO; NAKAGAWA, 2001). Iudicibus e Marion (2011) asseveram que “a contabilidade é o instrumento que auxilia a administração a tomar decisões” (IUDICIBUS; MARION, 2011, p. 1). Hendriksen e Van Breda (1999, p.512), afirmam que “divulgação simplesmente quer dizer veiculação da informação”. Nas instituições públicas essa veiculação da informação contábil é utilizada não só para arrecadar impostos, mas também, no caso de uma instituição de ensino, por exemplo, ela é utilizada para mensurar o custo por aluno em cada curso, e assim verificar o uso eficiente do recurso público, bem como a avaliação de desempenho desses cursos.

A contabilidade hoje, envolve todo um processo de tecnologia da informação. Os procedimentos contábeis antigos eram registrados em livros, como diário, razão, ou em fichas, e então deram espaço para os procedimentos informatizados, a contabilidade aderiu a era da tecnologia. Este movimento, permitiu mais facilidade na divulgação da informação, mas para algumas pessoas, mesmo com o avanço tecnológico, ainda é difícil entender as informações contábeis. Hendriksen e Van Breda (1999) ressaltam a importância de se analisar como são tomadas as decisões dos usuários, para só assim poder entender qual a informação seria mais útil para eles. Madeira et al (2004) afirmam que “Deve-se ressaltar que a informação representa um dos bens de maior valor dentro de qualquer organização, tendo em vista ser ela a base para qualquer tomada de decisão” (MADEIRA; ASSIS; SILVA, 2004, p. 125).

Nesse mesmo contexto, em que houve o avanço nos procedimentos contábeis devido ao avanço tecnológico, a globalização também ocasionou a necessidade das informações contábeis se ajustarem entre os países, o que só foi possível, graças a interferência do Direito, provocando um amoldamento jurídico entre as suas respectivas legislações. Nesse momento surgiu a inter-relação entre duas ciências sociais: o direito e a contabilidade. Ao Direito coube, respeitando os distintos sistemas jurídicos dos países, a legalização das normas emitidas pelos órgãos contábeis competentes. Oliveira e Malinowski (2017), afirmam que “a contabilidade precisa ser similar e uniformizar as normas entre os diferentes países” (OLIVEIRA; MALINOWSKI, 2017, p. 6). Eles ainda ressaltam que esses ajustes só são possíveis “graças às novas tecnologias que agilizam a integração entre diversas empresas em diferentes países,

a troca de informações é simultânea e instantânea sem deixar de falar da velocidade do processamento de dados” (OLIVEIRA; MALINOWSKI, 2017, p.7).

Coube ao Conselho Federal de Contabilidade a emissão de uma norma que estabeleceu a estrutura conceitual para elaboração e divulgação da informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público: Norma Brasileira de Contabilidade Setor Público Estrutura Conceitual-NBC TSP Estrutura Conceitual. Além dessa norma inicial, o CFC em parceria com o Ministério da Fazenda e a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas, aprovou as demais NBC TSP. Essas normas demonstram segundo Neco (2013) a reorientação para gestão patrimonial de uma contabilidade antes voltada, prioritariamente, para o controle orçamentário” (NECO, 2013, p. 20).

A NBC TSP Estrutura Conceitual estabelece os conceitos que devem ser aplicados no desenvolvimento das demais Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCs TSP). As NBCs TSP têm como um dos seus objetivos auxiliar na transparência e divulgação das transações governamentais. Determina que o objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público, a adequada prestação de contas e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social, e tem como objeto o patrimônio público.

Segundo a NBC TSP Estrutura Conceitual – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público, os usuários dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs) precisam de informações para subsidiar as avaliações de algumas questões, tais como: se a entidade prestou seus serviços à sociedade de maneira eficiente e eficaz, quais os recursos disponíveis para gastos futuros, e se a capacidade da entidade para prestar serviços melhorou ou piorou em comparação com exercícios anteriores (NBC TSP Estrutura Conceitual).

A estrutura conceitual aborda as demonstrações contábeis, as quais são preparadas anualmente e visam atender às necessidades de um grande número de usuários (NBC T 1). Entre esses usuários estão o governo e o público. Em 2016, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade e suas técnicas aplicadas ao setor público. Originando a NBC TSP Estrutura Conceitual, aplicada ao setor público, e estabeleceu os atributos que essas demonstrações contábeis devem conter: tempestividade, compreensibilidade, comparabilidade, relevância, representação fidedigna.

De acordo com a NBC TS PEC a representação fidedigna ocorre quando a informação corresponde “à representação fidedigna dos fenômenos econômicos e outros que se pretenda representar” (NBC TS PEC, item 3.10). Ela reflete a realidade econômico, financeira, patrimonial e representa uma espécie de fotografia da realidade. Para Martins (2012) “é essencial que as informações representem fielmente a essência econômica dos fenômenos que pretendem apresentar” (MARTINS, 2012, p.24). Provavelmente, a representação fidedigna é o principal atributo de qualidade da informação contábil, uma vez que o alicerce das relações comerciais e dos negócios em geral é a confiabilidade.

A tempestividade, segundo a NBC TS PEC, “significa ter informação disponível para os usuários antes que ela perca a sua capacidade de ser útil para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão”, se caracteriza em refletir os fatos contábeis no momento em que ocorrem (NBC TS PEC, item 3.19). A ausência ou lapso temporal no reconhecimento e registro dos fatos contábeis impacta não só na tempestividade como também, na confiabilidade, uma vez que interfere na evidenciação da real situação econômica, financeira e patrimonial. Silva, Souza e Klann (2016), consideram as informações contábeis tempestivas quando as variações patrimoniais são registradas no momento em que ocorre o fato gerador⁵, dando tempo para que os usuários das informações maximizem sua utilidade.

A compreensibilidade é o atributo de qualidade em que a informação contábil deve ser produzida e disponibilizada de forma que o usuário possa entender o significado dessa informação. Está conceituada no item 3.17 da NBC TS PEC, que a entende como a eficácia do processo informativo, uma vez que uma informação não compreendida perde seu poder de comunicação. Conseqüentemente, uma informação contábil incompreensível compromete a tomada de decisão, podendo levar o usuário a agir de forma indevida, inclusive comprometendo a continuidade da entidade, a partir de conclusões equivocadas dessa informação.

A comparabilidade segundo o item 3.21 da NBC TS PEC “é a qualidade da informação que possibilita aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos”. É o atributo que permite o conhecimento do desempenho da entidade, tanto em relação a ela mesma quanto em relação à outras entidades. Uma informação contábil que não

⁵ Fato gerador na contabilidade é o evento que resulta em uma obrigação tributária. Em uma instituição de ensino por exemplo, quando um aluno atrasa a devolução de um livro na Biblioteca, em geral, esse ato gera uma multa a ser paga, que resultará em uma receita para a instituição. Logo, o fato gerador da multa é o momento do atraso na entrega do livro.

permite a comparabilidade, impede de verificar a evolução ou não da entidade. Enquanto o atributo da confiabilidade corresponde a uma exposição da realidade, a comparabilidade permite qualificar essa realidade (se ela está boa, ruim, ou se só precisa melhorar).

A relevância, segundo a NBC TSP Estrutura Conceitual, é a característica que torna a informação capaz de “influenciar significativamente o cumprimento dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil”. Essa norma ainda afirma que “as informações financeiras e não financeiras são capazes de exercer influência quando têm valor confirmatório, preditivo ou ambos” (NBC TSP Estrutura Conceitual, item 3.6).

Apesar deste trabalho estar voltado para o âmbito público, pode ser visto no Quadro 3, definições desses atributos sob a perspectiva de diferentes órgãos normatizadores para melhor visualização das características. Para isso, foi priorizado o FASB - Financial Accounting Standards Board, órgão normatizador da contabilidade internacional do setor privado, o CFC – Conselho Federal de Contabilidade e finalmente, a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público- Estrutura Conceitual.

Quadro 3 - Características ou atributos da informação contábil

Atributo/ Característica	FASB	CFC	NBC TSP Estrutura Conceitual
Relevância	Juntamente com confiabilidade, subordinada à utilidade da informação e primeiramente à confiabilidade.	Quando são capazes de influenciar o cumprimento dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil.	Característica que torna a informação capaz de “influenciar significativamente o cumprimento dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil”.
Representação fidedigna	Verificável, imparcial, neutra e fidedigna.	Elemento essencial na relação entre usuário e a informação.	Reflete a realidade econômico, financeira, patrimonial e representa uma espécie de fotografia da realidade.
Compreensibilidade	Precede todas as demais características ou atributos. Considerada como a característica primária mais importante.	Considerada como uma qualidade essencial da informação, está no mesmo nível hierárquico da confiabilidade, tempestividade e comparabilidade.	Atributo de qualidade em que a informação contábil deve ser produzida e disponibilizada de forma que o usuário possa entender o significado dessa informação.
Tempestividade	No momento certo; está abaixo de relevância.	No momento certo; manutenção de periodicidade na elaboração e divulgação das informações.	Se caracteriza em refletir os fatos contábeis no momento em que ocorrem.
Comparabilidade	Grau de importância menor dentro da hierarquia. Considerada como característica	Possibilita o conhecimento da evolução da situação	Atributo que permite o conhecimento do desempenho da entidade, tanto em relação a ela

	secundária, relacionada com relevância e confiabilidade.	analisada ao longo do tempo.	mesma quanto em relação à outras entidades.
--	--	------------------------------	---

Fonte: Elaborado pela autora, a partir dos dados de Nascimento e Reginato (2008, p. 25); Valente e Carvalho (2003, p. 16, 17).

Para o FASB a compreensibilidade precede todas as demais características, vindo logo em seguida e no mesmo nível hierárquico a relevância e a fidedignidade⁶, para esse órgão essas três características são essenciais. Enquanto para o CFC, a representação fidedigna, é o atributo essencial da informação contábil e representa uma ligação entre o usuário e a informação. Valente e Carvalho (2003) asseveram que “para o CFC uma informação só será confiável se estiver fragmentada na veracidade, completeza e pertinência do seu conteúdo” (VALENTE; CARVALHO, 2003, p.13). Porém, mesmo a fidedignidade sendo uma característica essencial, não existe, para o CFC, uma hierarquia desses atributos.

2.3.2 Estágios da informação contábil

A partir do conhecimento dos atributos que tornam a informação contábil apta a subsidiar o processo decisório, tem-se os elementos basilares à produção dessa informação. O processo de produção da informação contábil ocorre a partir dos seguintes estágios: reconhecimento, mensuração, registro e evidenciação.

Conforme a NBC T 1 Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, Item 82, “reconhecimento é o processo que consiste em incorporar ao balanço patrimonial ou à demonstração do resultado um item que se enquadre como ativo ou passivo”, esse item deve possuir as seguintes características: for provável que algum benefício econômico futuro referente ao item venha a ser recebido ou entregue pela entidade; e que ele tenha um custo ou valor que possa ser medido em bases confiáveis. Também é entendido como a identificação dos fenômenos que devem ou não ser foco de atuação da contabilidade.

Se o item não atender as características acima descritas, mas o gestor contábil entender que sua divulgação é relevante para a tomada de decisão do usuário da informação contábil, mesmo não o reconhecendo nas demonstrações contábeis, pode apresentá-lo em notas explicativas, as quais serão vistas mais adiante.

Hendriksen e Van Breda (1999), afirmam que “[...] quando um recurso ou uma obrigação aparece numa demonstração de posição financeira, diz-se que foi reconhecido” (HENDRIKSEN; BREDAS, 1999, p. 288).

⁶ Fidedignidade- mesmo sentido de representação fidedigna. Anteriormente à NBC TS PEC, era conhecida como confiabilidade.

A Mensuração é a forma de atribuir valor monetário aos fenômenos que foram objeto de reconhecimento pela contabilidade. Para Almeida e Hajj (1997), mensurar é “traduzir monetariamente o valor econômico dos objetos e eventos” (ALMEIDA; HAJJ, 1997, p. 1).

Para a NBC T 1 Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, item 99, significa, “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”. O objetivo da mensuração é escolher as bases mais adequadas para demonstrar o custo dos serviços, a capacidade operacional e a capacidade financeira da entidade de forma que essa demonstração seja útil para a prestação de contas, responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. Alguns critérios existentes de mensuração são: custo histórico, valor de mercado, valor justo/*fair value*, valor em uso, entre outros⁷. Hassan et al (2016) ressaltam que para alguns ativos patrimoniais, a existência de benefícios econômicos futuros e potencial de serviço pode afetar a escolha da base de medição.

O registro é a etapa que corresponde à entrada dos dados no sistema de contabilidade. Sempre deve ser precedido de documentação que comprove a ocorrência do fenômeno.

Segundo Ponte e Oliveira (2004) a evidenciação representa “todo o quadro das demonstrações contábeis, e vários são os métodos disponíveis para realização da evidenciação” (PONTE; OLIVEIRA, 2004, p. 10). Gonçalves e Ott (2002) asseveram que a evidenciação deve ser feita de modo a atender “as necessidades informativas dos usuários, respeitando interesses e características, assim como levando em consideração os aspectos da materialidade e da relevância” (GONÇALVES; OTT, 2002, p. 2). Ela também é conhecida por *disclosure*, corresponde ao produto final entregue pela contabilidade aos seus usuários. Como a quantidade de usuários da informação contábil é vasta, é relevante a evidenciação em que se verificam as especificidades de cada usuário, e não aquela em que é utilizado um padrão generalizado a todos.

Entre as principais formas de evidenciação das informações contábeis no setor público, segundo o MCASP 2019, pode-se citar: o Balanço Patrimonial (BP)⁸, Balanço Orçamentário

⁷ Critérios de mensuração: custo histórico (obtidos com base no preço de compra), valor de mercado (é aquele em que o produto atinge no mercado, depende da oferta e da procura), valor justo/*fair value* (é uma estimativa do preço potencial de mercado de um bem/serviço), valor em uso (valor do bem para o seu dono). Os critérios de mensuração não foram exaustivamente abordados, por não serem relevantes para o objetivo desta pesquisa.

⁸ BP: evidencia a situação patrimonial da entidade de forma qualitativa e quantitativa.

(BO)⁹, Balanço Financeiro (BF)¹⁰ e as Notas Explicativas (NE). Nesta pesquisa será dado ênfase as notas explicativas, devido às características dos bens que são objetos deste estudo, os quais ainda não possuem um normativo de como devam ser reconhecidos e mensurados, nas demais demonstrações contábeis.

As Notas Explicativas são complementos às demonstrações contábeis, necessárias à plena avaliação da situação e da evolução patrimonial de uma entidade. Elas detalham situações que não foram expressamente descritas nas demais demonstrações em momentos anteriores. Visam fornecer as informações necessárias para esclarecimento da situação patrimonial da instituição, ou ainda de determinada conta, saldo ou transação, ou para menção de fatos que podem alterar futuramente tal situação patrimonial.

Para Ponte e Oliveira (2004), as notas explicativas têm como maior objetivo “evidenciar a informação de impacto que nem sempre pode ser facilmente identificada no corpo das demonstrações contábeis” (PONTE; OLIVEIRA, 2004, p. 10). Hendriksen e Van Breda (1999) afirmam que uma das vantagens das notas explicativas é que o contador pode apresentar informação não quantitativa como parte do relatório financeiro, bem como pode apresentar material descritivo ou quantitativo de importância secundária, e ainda “apresentar mais detalhes do que é possível nas demonstrações” (HENDRIKSEN; BREDAS, 1999, p. 525). Como desvantagem, os autores descrevem que elas tendem a ser de difícil leitura e entendimento, podendo vir a ser ignoradas, como também observam que “as descrições textuais são mais difíceis em termos de utilização para a tomada de decisão do que resumos de dados quantitativos nas demonstrações” (HENDRIKSEN; BREDAS, 1999, p. 525). Porém, no contexto desta pesquisa, elas serão relevantes para atingir o objetivo desejado no trabalho.

⁹ BO: demonstra as receitas e despesas detalhadas por categoria econômica e origem.

¹⁰ BF: evidencia a movimentação financeira das entidades do setor público.

3 PATRIMÔNIO CULTURAL E OS ASPECTOS CONCEITUAIS DOS *HERITAGE ASSETS*: APORTES TEÓRICOS

O código civil brasileiro define como público “os bens do domínio nacional pertencentes às pessoas jurídicas de direito público interno” (CC, art.98). E os especifica em usos comum do povo (mares, rios, ruas...), os de uso especial (edifícios ou terrenos destinados a serviços...), e os dominicais (patrimônio das pessoas jurídica de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades). (CC, art.99).

A Norma Brasileira de Contabilidade 16.2, aprovada pela Resolução nº 1.129/08 do Conselho Federal de Contabilidade, define patrimônio público como:

conjunto de bens e direitos, 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 a prestação de serviços públicos ou a exploração econômica por entidade do setor público e suas obrigações (NBC 16.2, Resolução CFC 1.129/08).

Para a contabilidade o patrimônio é reconhecido como os bens e direitos de uma instituição ou de uma empresa. Contudo, a palavra patrimônio também representa outras significações: patrimônio natural (bens naturais), patrimônio artístico (bens artísticos), patrimônio histórico e cultural (bens históricos e culturais).

Conforme Araripe (2004), “as exigências contemporâneas fizeram com que se ampliasse a designação “patrimônio histórico e artístico” para “patrimônio cultural”, levando-se em consideração toda produção humana, como bem cultural” (ARARIPE, 2004, p. 119).

Neste sentido, patrimônio cultural pode ser definido como sendo itens de patrimônio que devem ser mantidos indefinidamente e preservados para o benefício das gerações presentes e futuras devido à sua raridade e / ou significado em relação, mas não se limitando, aos seus atributos arqueológicos, arquitetônicos, agrícolas, artísticos, culturais, ambientais, características históricas, naturais, científicas ou tecnológicas. Segundo Fonseca (2013) é um conceito muito amplo e se define como tudo que está relacionado à cultura, à memória e à identidade de um indivíduo, grupo ou comunidade.

Na página do Ministério da Cidadania (Secretaria Especial da Cultura) a definição para patrimônio cultural “remete à riqueza simbólica e tecnológica desenvolvida pelas sociedades”. E representa “os conjuntos de conhecimentos e realizações de uma comunidade, acumulados ao longo de sua história, que lhe conferem os traços de sua identidade. A partir do patrimônio, nos tornamos únicos”. Da mesma forma, o site ainda assevera que a “diversidade cultural por si só pode ser considerada um dos maiores patrimônios da humanidade”.¹¹

¹¹ Extraído do site: <http://cultura.gov.br/patrimonio-cultural/> em 01/03/2020.

Segundo o art. 216 da Constituição Federal, os bens de natureza material e imaterial, como, por exemplo, as formas de expressão, as obras, objetos, documentos, e demais espaços destinados às manifestações artístico-culturais, compõem o patrimônio cultural brasileiro. Conforme a página Web da Secretaria de Cultura, o Patrimônio Cultural “diz respeito aos conjuntos de conhecimentos e realizações de uma comunidade, acumulados ao longo de sua história, que lhe conferem os traços de sua identidade”.¹²

Para Granato et al (2018, p. 9), “uma diversidade cada vez maior de bens adquire valor cultural, e os diversos grupos sociais constroem narrativas que atribuem sentido e valor a objetos e práticas cada vez mais recentes”. Eles ainda contribuem com a denominação para coleção musealizada, que seria um conjunto de objetos que foram:

deliberadamente agrupados por serem considerados valiosos para a cultura científica e tecnológica, sob guarda de um museu e submetidos a todas as etapas de musealização, incluindo produção de inventário, pesquisa, documentação, exposição, conservação, e são efetivamente enquadrados na definição brasileira de “bens culturais musealizados” (GRANATO; RIBEIRO; ABALADA; ARAUJO, 2018, p 9).

Segundo Loureiro (2007), considera-se um processo de musealização a trajetória caracterizada pela separação e deslocamento de objetos de seu contexto original até o ingresso em uma coleção museológica. Para o autor, o termo coleção é definido como um agrupamento de itens de mesma natureza ou que possuam alguma relação entre si. Seguindo os conceitos de Loureiro (2007), no caso de uma coleção museológica, a entrada dos objetos em um espaço institucionalizado deve ser evidenciada, pois isso gera processos informacionais, nos quais são adicionados novos valores, papéis e funções decorrentes da re-contextualização desses itens.

Segundo Novaes (2018) “quando esses objetos são musealizados, assim como as coleções, são ressignificados, adquirindo valores culturais distintos de seus originais (cultural ou natural) e institucionalizando a sua patrimonialização” (NOVAES, 2018, p.50).

Poulot (2017) lembra que “Com o passar do tempo, e com sua obsolescência, os instrumentos técnicos ou científicos que multiplicam pelos laboratórios são descartados” (POULOT, 2017, p. 107). Isso é o que se vê principalmente nas universidades, as máquinas e equipamentos utilizados em sala de aula ou em laboratórios, com o avanço tecnológico vão sendo substituídos e descartados. O autor afirma que “A destruição e a reciclagem constituem o primeiro destino dos objetos científicos e técnicos obsoletos” (POULOT, 2017, p. 110). Logo, entre outras variáveis, depende dos historiadores, pesquisadores e demais agentes

¹² Idem 1

selecionarem e atribuírem valores a esses objetos de ensino enquanto bens culturais, pois esses objetos apesar de obsoletos, possuem um valor histórico e cultural, bem como um valor econômico-financeiro. Seguindo a afirmação de Benhamou (2016), os valores patrimoniais são diversos: valores históricos, culturais, educativos, científicos, econômicos e financeiros. Esses objetos são conhecidos na literatura contábil como *heritage assets*, e podem ser obtidos pelas entidades do setor público de maneiras distintas, como compra, doação, legado e confisco.

Os *heritage assets* são “bens que exercem a função de propagar a cultura e o conhecimento de uma determinada sociedade e são mantidos por entidades públicas ou privadas” (Santana; Barbosa; Oliveira, 2016, p.23). Tavares, Gonçalves e Niyama (2010) asseveram que “os *heritage assets* são a razão da existência de muitas entidades, sem os quais elas não podem cumprir a missão de preservação histórico/cultural” (TAVARES; GONÇALVES; NIYAMA, 2010, p. 70). Os autores ainda definem os *heritage assets* como “recursos tangíveis que carregam consigo uma importância ímpar para um determinado povo ou sociedade por sua representatividade histórico/cultural”. Também especificam quais bens podem representar os *heritages*: monumentos, pontos turísticos, áreas e bibliotecas, entre outros (TAVARES; GONÇALVES; NIYAMA, 2010, p. 65).

Para Biondi e Lapsley (2014) não existe uma definição comum de *heritage assets*, além de também constar diferentes critérios que são utilizados por organizações nacionais e internacionais para incluir ativos nesta categoria. Segundo o *Financial Reporting Standards 102*, aplicável no Reino Unido e na República da Irlanda, *heritage assets* pode ser conceituado como “ativos tangíveis ou intangíveis com qualidades históricas, artísticas, científicas, tecnológicas, geofísicas e ambientais que são mantidos principalmente pela sua contribuição com o conhecimento e a cultura” (FRC, 2015, p. 333). Para Barker (2006), é difícil definir os *heritage assets*: além de apresentarem características diferentes dos outros ativos, o valor desses bens é originado do aspecto de que eles não podem ser reproduzidos ou substituídos e são improváveis de serem negociados.

Biondi e Lapsley (2014), também definem *heritage assets* como ativos patrimoniais. Para os autores não há uma definição única e formal do conceito, mas é possível identificar algumas características comuns que eles têm:

geralmente não têm preço de aquisição ou custo de aquisição relevante, o seu valor público (em termos cultural, ambiental, educacional e histórico) não se reflete em um valor financeiro puramente baseado em um preço de mercado, normalmente existem proibições ou restrições à sua venda, são insubstituíveis e incomparáveis, têm uma vida útil de longa duração, têm atributos consumos não-rivais e não-

excludente, logo podem ser considerados como bens públicos (BIONDI; LAPSLEY, 2014, p. 149,150, tradução livre).

Heritage assets, para Hassan et al (2016), são geralmente definidos como “ativos físicos que uma comunidade pretende preservar indefinidamente devido à sua importância cultural, histórica, recreativa ou ambiental, e não para geração de renda” (Hassan et al, 2016, p. 81).

Segundo o *Financial Reporting Standards 102*, aplicável no Reino Unido e na República da Irlanda, um *heritage assets* pode ser conceituado como “ ativos tangíveis ou intangíveis com qualidades históricas, artísticas, científicas, tecnológicas, geofísicas e ambientais que são mantidos principalmente pela sua contribuição com o conhecimento e a cultura” (FRC, 2015, p. 333), apesar de suas características principais serem de natureza intangível, que seria sua representatividade cultural e/ou histórica para a sociedade.

As normas contábeis internacionais, conhecidas como IPSAS, emitiram a IPSAS 17 ativo imobilizado, que afirma existirem diferentes visões sobre *heritage assets*. As IPSAS 17 (2006) reconhecem alguns ativos como *heritage assets* por causa do seu significado cultural, histórico e ambiental. Segundo essa norma, os *heritage assets* são frequentemente insubstituíveis; muitas vezes existem restrições éticas, legais e / ou estatutárias ou proibições que restringem ou impedem a venda, transferência ou destruição pelo titular ou proprietário; e espera-se que tenham uma vida útil longa, possivelmente indefinida, devido à crescente raridade e, ou, significância. A IPSAS 17 ainda afirma que os ativos patrimoniais do setor público podem ser adquiridos através dos anos e de várias maneiras, como por meio da compra, doação, herança (IPSAS 17, 2006, p. 509).

No Brasil, a norma brasileira de contabilidade aplicada ao setor público (NBC TSP 07, 2017), elaborada a partir da IPSAS 17, estabelece o tratamento contábil do ativo imobilizado, e traz a definição de patrimônio cultural, como bens assim definidos por sua relevância histórica, cultural ou ambiental, e que apresentam entre suas características, aspectos como: valor em termos culturais, ambiental e educacional, improvável de ser refletido em valor financeiro, geralmente são insubstituíveis e pode ser difícil estimar sua vida útil (NBCT TSP 07, 2017).

Outras interpretações para os *heritage assets*, como a de Martins et al (2014, p.66) os definem como “ativos físicos preservados por uma entidade em razão do seu valor cultural, histórico ou ambiental que normalmente não possuem substitutos e não são destinados à venda”. Para a autora desta pesquisa, este conceito define bem o que são *heritage assets*.

Além das definições costumeiras, Barton (2000), traz algumas interpretações distintas para os *heritage assets*, que são os conceitos de: *public heritage facilities e public heritage assets*.

Os *public heritage facilities*, segundo Barton (2000), são os ativos de capital. Neste conceito são considerados os ativos naturais da comunidade aqueles que não são criados pelo homem e não tem custo de produção, não são de propriedade privada, nem adquiridos para uso do governo (como para executar funções administrativas normais). São ativos administrados pelo governo em benefício da comunidade; “compreendem ativos físicos que uma comunidade pretende preservar indefinidamente por causa de sua importância cultural, histórica, recreativa ou ambiental” (BARTON, 2000, p. 220).

Já os *public heritage assets*, segundo Barton (2005), são os ativos do patrimônio público (PHA), definidos assim por “desempenharem um papel importante em todas as nações, protegendo e preservando sua história, sua cultura, seu ambiente natural e instalações recreativas para usufruto dos cidadãos” (BARTON, 2005, p. 435). São portanto, itens que devem ser mantidos indefinidamente e preservados para o benefício das gerações presentes e futuras devido à sua raridade e / ou significado em relação, mas não se limitando, aos seus atributos arqueológicos, arquitetônicos, agrícolas, artísticos, culturais, ambientais, características históricas, naturais, científicas¹³ ou tecnológicas¹⁴.

3.1 RECONHECIMENTO, MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DOS *HERITAGE ASSETS* NO SETOR PÚBLICO

No tópico anterior, foram vistas as definições para patrimônio cultural, patrimônio público, bem público, *heritage assets* e suas características. Neste item, será abordado as conceituações de ativo imobilizado, assim como as particularidades dos *heritage assets* como um item desse ativo e os argumentos e normas referentes ao seu reconhecimento, mensuração, registro e evidenciação, segundo a literatura existente.

3.1.1 Ativo Imobilizado e os *heritage assets*

O Patrimônio Público é estruturado em três partes: ativo (são as disponibilidades, os bens e os direitos que possam gerar benefícios econômicos ou potencial de serviço), passivo (são as obrigações, contingências e as provisões) e patrimônio líquido (diferença entre ativo e

¹³ Científicas: tem-se como exemplos as teorias, as pesquisas em si.

¹⁴ Tecnológicas: tem-se como exemplo as máquinas e instrumentos que serviram à execução das pesquisas científicas

passivo, deve ser evidenciado o resultado do exercício separado dos resultados acumulados de exercícios anteriores).

Para o MCASP (2019) ativos são recursos controlados no presente pela entidade, como resultado de evento do passado, e define recursos como “um item com potencial de serviços ou com a capacidade de gerar benefícios econômicos” (MCASP, 2019, p.144, 145). O passivo compreende as origens dos recursos representados pelas obrigações para com terceiros, resultantes de eventos ocorridos que exigirão ativos para sua liquidação.

Esse manual divide o ativo em dois grupos: ativo circulante e não circulante. Descreve que um ativo é circulante quando atende aos seguintes critérios: “estiverem disponíveis para realização imediata e tiverem a expectativa de realização¹⁵ até doze meses após a data das demonstrações contábeis” (MCASP, 2019, p. 146). Os demais ativos seriam não circulantes. Iubicibus e Marion (2011) asseveram que o ativo não circulante é “formado pelos bens de natureza duradoura, assim como também pelos direitos” (IUDICIBUS; MARION, 2011, p. 28). É composto por quatro sub-grupos: realizáveis a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível. Este estudo deter-se-á no ativo imobilizado, por representar a categoria em que os *heritage assets* se enquadram.

A IPSA 17 define o ativo imobilizado com um item tangível que “é mantido para o uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguel a terceiros, ou para fins administrativos e se espera utilizar por mais de um período contábil” (NBC TSP 07, 2017).

O MCASP estabelece que devido aos bens do patrimônio cultural apresentarem benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços, os procedimentos de reconhecimento e mensuração dos ativos imobilizados, também devem ser aplicados a esses bens (MCASP, 2019).

Nesse momento surgem as principais questões dessa categoria de ativos, pois o benefício futuro desses bens é um benefício não mensurável economicamente: é o benefício histórico, social. Segundo Martins et al (2014) eles são concebidos para fins sociais e não para geração de renda (MARTINS; ARAÚJO; LIMA; NIYAMA, 2014, p. 67). Os *heritage assets* não apresentam, a priori, perspectiva de entrada de caixa futuras, contudo, apresentam o oferecimento de serviço, como por exemplo em uma instituição de ensino, esses objetos

¹⁵ Por realização, entende-se o momento em que o bem/serviço/direito são convertidos em dinheiro, para atender ao propósito do órgão. Entre as definições do circulante, segundo o MCASP (2019), tem-se a expectativa que eles sejam realizados, ou pretende-se que seja mantido com o propósito de ser vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade. (MCASP, 2019, p. 430). Ressaltando que ciclo operacional é o tempo entre a aquisição de ativos para processamento e sua realização em caixa ou equivalentes.

podem ser utilizados como objeto de estudo, retratando a história da instituição, ou mesmo a evolução científica e tecnológica dos objetos.

Com a convergência da contabilidade às normas internacionais, e os conceitos e normas criados para os *heritage assets*, o setor público ficou com um desafio quanto à classificação dos mesmos, inclusive qual a melhor forma de avaliação, mensuração e decisão de quais qualidades seriam mensuráveis. Neste sentido Martins et al (2014) afirmam que “devido à dificuldade de identificar economicamente os benefícios gerados pelos ativos, a discussão sobre mensuração é ainda mais complexa” (MARTINS et al, 2014, p. 74). Ainda com este entendimento, Almeida (2016, p. 112) avalia se “as propriedades ou dimensões do valor cultural impactam a determinação do valor econômico médio estimado das obras de arte...”. O autor também assevera que:

[...]em épocas de *accountability*, a mensuração dos *heritage assets* aumenta a qualidade da informação contábil, contribui para a transparência do uso de recursos públicos e eleva o grau de confiabilidade nos demonstrativos financeiros do governo (ALMEIDA 2016, p. 23).

Pires et al (2015) ressaltam as dificuldades da contabilidade para buscar critérios, além dos financeiros, que capturem atributos sociais e de importância cultural, ambiental, hereditária e educacional dos *heritage assets*. Além dessas dificuldades, a NBC TSP 07 estabelece que os itens do ativo imobilizado devem estar sujeitos a depreciação ou exaustão, e foi visto pelas definições dos *heritage assets*, que eles não se depreciam.

3.1.2 Reconhecimento dos *heritage-assets*

A literatura e as normas existentes sobre o reconhecimento e mensuração dos *heritage assets* ainda não são bem definidas, só em 2017 o IPSASB iniciou um trabalho intitulado *Consultation Paper – Financial Reporting for Heritage in the Public Sector*¹⁶, o qual teve o intuito de reunir discussões sobre os relatórios financeiros que envolvem os *heritage assets* no setor público e desenvolver orientações adicionais sobre os relatórios financeiros patrimoniais. Existe um grande debate entre autores e algumas normas sobre a obrigatoriedade ou não de contabilizar esses bens, bem como qual a melhor forma de fazê-lo. Alguns se posicionam a favor, enquanto outros são contra a contabilização.

Por apresentarem características bem peculiares, os *heritage assets* possuem um tratamento contábil diferenciado. Martins et al (2014) afirmam que uma dessas características é o fato de não possuírem valor de mercado disponível, muitas vezes por serem insubstituíveis. E, mesmo quando apresentam valor de mercado, não representa o valor real do bem.

¹⁶*Consultation Paper – Financial Reporting for Heritage in the Public Sector*- site: <https://www.ipsasb.org/publications/financial-reporting-heritage-public-sector-0>, acesso em 28/01/2020.

Carnegie e Wolnizer (1996) argumentam contra a capitalização de coleções¹⁷ e afirmam que as coleções em si, não geram entradas líquidas de caixa, afirmativa que se diferencia da definição de um ativo, que é o de proporcionar um benefício econômico futuro. Eles ainda reforçam que “para a contabilidade servir ao interesse público, ela deve gerar informações que sejam significativas em contextos específicos” (CARNEGIE; WOLNIZER, 1996, p.94).

Barton (2005) também avalia que os princípios contábeis comerciais não devem ser aplicados aos bens públicos. Ele ainda afirma que esses princípios são irrelevantes para as instalações de patrimônio público porque os objetivos desses bens públicos são sociais e não financeiros, logo as avaliações comerciais são irrelevantes e não confiáveis se aplicadas a eles.

Ainda segundo o autor, as instalações do patrimônio não são recursos que possam ser usados para gerar caixa que quite seus passivos, portanto não devem ser inclusos nas demonstrações financeiras, e caso apareçam, seriam enganosas para a administração e para os credores. Ele chama a atenção para as características físicas desses bens, que são muitas vezes diferentes dos ativos comerciais. E que eles devem ser demonstrados separadamente (BARTON, 2005).

O MCASP (2019) ressalta que procedimentos de reconhecimento e mensuração de ativos imobilizados devem ser aplicados também para os bens do patrimônio cultural, os quais apresentam valor cultural e potencial de serviços, que possibilitem à entidade alcançar os seus objetivos sem, necessariamente, gerar entrada líquida de caixa. Citam o caso de um prédio histórico que é usado como escritório. Neste trabalho, tem-se a coleção de balanças de precisão da UFRPE, com características de *heritage assets*, já que representam uma importância histórica e cultural para a Instituição (Figuras 19 a 24), devido ao processo de musealização que sofreram. O que segundo Loureiro (2007) representa o caminho percorrido por um objeto do seu contexto original até a entrada em uma coleção museológica.

Através do MCASP pode-se obter os aspectos contábeis que são específicos para as entidades públicas, particularmente as questões que envolvem o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação dos bens culturais que compõem o patrimônio dos entes públicos. O Manual ainda faz a ressalva de que o reconhecimento e a mensuração desses itens são facultativos, mas que se forem registrados pela instituição, devem ser evidenciados de acordo com as normas do manual (MCASP, 2019, p. 172).

¹⁷ Este artigo cita a possibilidade de prestação de contas em museus e suas coleções.

Conforme o MCASP determina, o ativo imobilizado, incluindo os gastos adicionais ou complementares, deve ser reconhecido inicialmente com base no valor de aquisição, produção ou construção. O seu custo deve ser reconhecido como ativo 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. Partindo dessa premissa, o item do imobilizado deve ter uma base monetária confiável (MCASP, 2019, p.170). Esse entendimento também é o de Hooper et al. (2005), os autores afirmam que o benefício econômico é entendido quando um item do ativo gera entrada de caixa para a entidade controladora.

A NBC TSP 07 estabelece que os itens do patrimônio cultural das entidades do setor público raramente são mantidos pela sua capacidade de gerar fluxos de caixa e pode haver obstáculos legais ou sociais para utilizá-los em tais propósitos (NBC TSP 07).

Países como a Nova Zelândia e a Austrália já decidiram pelo reconhecimento dos *heritage assets*, apesar de continuarem a estudar sobre o tema. Enquanto isso, o Canadá, o Reino Unido e Estados Unidos não fazem o reconhecimento. Os países que optaram pelo reconhecimento nos demonstrativos financeiros, entenderam que isso pode significar uma melhoria na gestão dos recursos públicos. Na Nova Zelândia, inclusive, é entendido que o reconhecimento e a mensuração são úteis para fins de seguro. No Reino Unido os *heritage assets* são reconhecidos no balanço patrimonial e mensurados ao custo do valor corrente sempre que possível. No Brasil são poucos os casos de reconhecimento, e quando eles são reconhecidos, é por um valor simbólico e não pelo valor justo dos ativos culturais.

3.1.3 Mensuração dos *heritage-assets*

Almeida (2016) afirma que a mensuração dos *heritage assets* é uma forma de melhorar a *accountability* da entidade, pois resulta em uma maior transparência no uso dos recursos públicos e aumenta a confiança nos demonstrativos financeiros do governo. Na contra mão desse pensamento, Carnegie e Wolnizer (1996) defendem que a *accountability* seja um conceito mais amplo, que não se limita a capitalização das coleções. Eles citam a questão da prestação de contas em museus e defendem a impossibilidade empírica de quantificar propriedades não financeiras (não monetárias) de coleções (valores históricos, culturais, patrimoniais, educativos). Ainda alegam que coleções não geram entradas líquidas de caixa (definição contábil de ativos), e, portanto, “os futuros benefícios econômicos, só podem ser imaginados” (CARNEGIE; WOLNIZER, 1996, p. 87).

Por sua vez, Ellwood e Greenwood (2016) citam entre as características particulares dos *heritage assets*, a sua vida longa (que pode durar milênios). Também afirmam que “são frequentemente únicos ou insubstituíveis; muitas vezes são doados e às vezes inalienáveis (não podem ser vendidos, geralmente devido a uma restrição legal)” (ELLWOOD; GREENWOOD, 2016, p. 2, tradução livre).

As autoras reconhecem que a mensuração dos ativos patrimoniais apresenta dificuldades, mas que existem diferentes ferramentas de medição. A partir do Princípio da Incerteza de Heisenberg¹⁸, elas sugerem que a observação do valor econômico de um ativo patrimonial, pode ocasionar em uma mudança no valor cultural percebido. Alegam também que tanto o valor econômico quanto o valor cultural são relevantes, mas a contabilidade atualmente, apenas observa o valor econômico. Sugerem que esses dois valores não são excludentes, mas a precisão ao se medir o valor econômico, leva a uma menor precisão do valor cultural, e vice-versa.

Hooper et al (2005) alegam que esses bens só devem ser mensurados se trouxerem algum benefício econômico. Eles descrevem um conflito entre diferentes categorias profissionais sobre a visão desses itens do ativo. Citam, por exemplo, o posicionamento de alguns contadores nos museus, que apontaram para o absurdo de se avaliar/medir as coleções, como se fossem a medição de tecidos, ou depreciar ativos com milhares de anos.

O Institute of Chartered Accountants na Austrália (ICAA) e o New Zealand Institute of Chartered Accountants (NZICA) que se uniram para se tornar um único órgão - Chartered Accountants Australia e New Zealand (CA ANZ), possuem entendimento semelhantes quanto a contabilização dos *heritage assets*. Na Austrália, de acordo com os parágrafos 7 (b), 15 e Aus15.1 do AASB 116, somente os bens patrimoniais e culturais que podem ser mensurados com segurança são reconhecidos (AASB 116, 2019, p. 20). Eles também alegam a importância em se ter sensibilidade, ao atribuir um valor a determinado item do patrimônio com significado cultural. Citam, ainda, que pode não ser possível mensurar com confiabilidade o valor justo na data da aquisição de um ativo cultural. Afirmam que essas informações podem não ser suficientes para os usuários, pois os itens patrimoniais são mais frequentemente relacionados à capacidade de uma entidade de manter e gerenciar esses itens. Portanto, os usuários provavelmente se beneficiariam da divulgação dessas informações não financeiras.

¹⁸Princípio da incerteza de Heisenberg: indica que não é possível medir, simultaneamente e com exatidão, grandezas diretamente relacionadas, como velocidade e posição de um corpo.

Na Nova Zelândia eles são contabilizados seguindo as orientações das FRS 102. Sua maior preocupação é com as noções de valor estético, cultural e social, e não com o valor econômico, por isso os *heritage assets* são mensurados pelo valor de custo. Por sua vez, no Reino Unido não há a necessidade de evidenciá-lo no ativo se o custo for maior do que o retorno da informação produzida pelo reconhecimento dos *heritage assets*, porém devem constar nas notas explicativas.

Segundo as definições de Ribeiro Filho et al (2009), a mensuração refere-se aos procedimentos em que se atribuem números aos eventos, objetos ou fenômenos, baseado em regras previamente definidas. Para Almeida e Hajj (1997), “A mensuração pode ser considerada como uma aproximação, uma vez que retrata, numericamente, as propriedades dos eventos e objetos (ALMEIDA; HAJJ, 1997, p. 3). Os autores também afirmam que o conhecimento de valores dos interessados é o que pode influenciar o sistema de mensuração. E que, a depender dos eventos e dos objetos, eles podem ser mensurados monetariamente, diferentemente de uma empresa para outra ou de um gestor para outro.

A mensuração de bens culturais depende da definição que norteia o conceito de ativo na contabilidade, conforme afirma Martins et al (2014). As normas contábeis internacionais emitidas pela IPSA 17 definem que “alguns ativos são descritos como bens do patrimônio cultural devido a sua significância histórica, cultural ou ambiental” (IPSA 17, p. 463). Como exemplo, cita prédios históricos, sítios arqueológicos, áreas de conservação e reservas naturais e obras de arte. Também especifica que esses bens apresentam as seguintes características: são conhecidos como bens do patrimônio cultural, o seu valor cultural, educacional e histórico provavelmente não é refletido no valor financeiro baseado no preço de mercado; são geralmente insubstituíveis e seus valores podem aumentar através do tempo, mesmo se sua condição física se deteriorar; pode ser difícil estimar sua vida útil, a qual em alguns casos podem ser centenas de anos.

Na realidade, ainda não existe um consenso na literatura de como reconhecer e mensurar os *heritage assets*. Alguns autores, inclusive, recomendam pela não mensuração desses bens. Pires et al (2015) observam que “a principal questão relacionada ao reconhecimento dos *heritage assets* diz respeito à sua mensuração, ou melhor, à dificuldade de fazê-lo de forma satisfatória” (PIRES; RIBEIRO; NIYAMA; PEREIRA, 2015, p. 628). Segundo os autores, os critérios previstos na literatura para mensuração dos *heritage assets*, apresentam também algumas limitações, as quais seguem no quadro 4:

Quadro 4 - Critérios de mensuração e suas limitações

Critérios de mensuração		Limitações
Valor de perda Porter (2004)	Perda total que o proprietário pode esperar sofrer se for privado de sua propriedade.	Requer o uso da menor quantia entre o custo de reposição (custo de comprar ou produzir o ativo) e o valor recuperável (maior quantia entre o valor realizável líquido e o valor presente líquido); O custo de reposição é de difícil mensuração, e é improvável que um valor recuperável positivo possa ser apurado; logo, o valor a ser atribuído seria zero.
Valor de troca Carnegie e Wolnizer (1995)	É a quantia de dinheiro pela qual os <i>heritage assets</i> poderiam ser trocados no mercado; o valor de mercado é objetivo e pode ser verificado por qualquer pessoa interessada e com conhecimento de mercado.	É discutível, na medida em que os bens não estão livres para serem transacionados pelas entidades mantenedoras.
Valor em uso Carnegie e Wolnizer (1995)	Representa o valor de um item para o seu dono. É específico para cada usuário e uso; determinado pelo fluxo de caixa líquido que se espera receber do seu uso. Baseado no conhecimento do preço de compra e das características físicas (ou legais) do ativo e em uma expectativa do seu ganho ou poder de receita-produção.	Irrelevante quando o dono do bem não é o usuário – os benefícios derivados do uso não fluem para o mantenedor, mas para a sociedade como um todo.
Valor nocional Landriani e Pozzoli (2014)	Surge da ideia de que, para os propósitos da administração, “[...] é preferível que o balanço apresente um valor por mais questionável que seja do que nenhum valor.” (LANDRIANI; POZZOLI, 2014, p. 2759).	As informações disponíveis podem ser questionáveis.
Valor presente líquido Gibson (1996 apud PORTER, 2004)	Definido com base nos fluxos de caixa futuros a serem gerados pelos <i>heritage assets</i> , trazidos a valor presente com o uso de uma taxa de desconto.	A taxa de desconto é de difícil definição, considerando a longa vida útil do ativo e os fluxos de caixa futuros incertos.
Valor realizável líquido Porter (2004)	Valor líquido que se espera receber a partir da venda dos <i>heritage assets</i> .	Mercados ativos são raros para esse tipo de bem e ativos similares não podem ser utilizados em razão das características singulares dos <i>heritage assets</i> .
Valor recuperável Porter (2004)	Quantia recuperável representada pelos fluxos de caixa decorrentes do uso contínuo e subsequente alienação dos <i>heritage assets</i> .	Não pode ser definido na medida em que inexistem um fluxo de caixa e de vendas.

Fonte: extraído de Pires; Ribeiro; Niyama; Pereira (2014, p. 629).

Observa-se pelo quadro acima que a mensuração dos bens culturais não é uma tarefa fácil. É imprescindível verificar quais valores culturais são agregados aos *heritage assets* e quais atributos são utilizados para se mensurar esses ativos (financeiros, sociais, culturais,

ambientais, hereditários, educacionais). Ainda não se encontra na literatura qual a melhor forma de valorar esses bens.

3.1.4 Evidenciação dos *heritage-assets*

Biondi e Lapsley (2014) alegam os desafios enfrentados nas práticas contábeis na obtenção de transparência nos serviços públicos e governamentais, especificamente em relação ao reconhecimento e avaliação de ativos patrimoniais. Para as autoras, relatórios financeiros sobre ativos patrimoniais continuam sendo uma problemática contábil muito difícil e desafiadora: não existe uma definição unânime ou comum de patrimônio, não está claro qual valor público pode ser atribuído aos ativos patrimoniais.

Elas acreditam que esses desafios impõem um limite na capacidade da contabilidade contribuir para o bom desempenho da governança pública pelo fornecimento de informações contábeis robustas para a tomada de decisões pelo serviço. O primeiro desafio ao abordar a questão da transparência no tratamento contábil patrimonial é a falta de uma definição geralmente aceita deste termo. Esses problemas de definições podem ser exacerbados por práticas contábeis específicas que não fornecem quantificação com precisão, mas que na verdade obscurecem ou até ofuscam, o que poderia ser o entendimento das partes interessadas e prejudicam a boa governança pública (BIONDI; LAPSLEY, 2014).

As autoras ainda sugerem pesquisas adicionais sobre como esses ativos podem ser contabilizados. Em particular, uma abordagem mais diferenciada que busque combinar informações financeiras - mesmo que limitadas - com informações contextuais sobre o significado cultural e a valorização de ativos patrimoniais específicos. Reconhecem ainda que a mera divulgação de informações, é uma abordagem ingênua da transparência e falha em atingir seu objetivo de se conectar com as partes interessadas reais ou potencialmente interessadas (BIONDI; LAPSLEY, 2014).

A FASB, através da SFFAS 29, também assevera que as informações sobre os ativos patrimoniais, não devem conter nenhum valor monetário, eles devem constar em uma nota explicativa nas demonstrações contábeis e devem ser quantificados em termos de unidades físicas por categorias, tais como manuscritos, equipamentos antigos, coleções bibliográficas.

A NBC TSP Estrutura Conceitual estabelece que apesar da evidenciação fornecer informações sobre ativos que satisfazem as suas características como tal elemento, essas informações podem não ser suficientes para mensurá-los. E pode-se ocorrer uma falha na evidenciação. Essa norma ainda ressalta que a evidenciação é conveniente

[...] quando o conhecimento sobre o item é considerado relevante para a avaliação da situação patrimonial líquida da entidade e, portanto,

satisfaz os objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil (NBC TSP Estrutura Conceitual, 2016, item 6.9).

O MCASP (2019) manual que serve de orientação para as entidades do setor público brasileiro, baseado nas NBC TSP, define os bens culturais e prevê o seu reconhecimento, porém faculta o reconhecimento e a mensuração desses ativos, porém recomenda que se o órgão for reconhecer e mensurá-lo, deve fazer de acordo com as regras de evidenciação presentes no Manual (MCASP, 2019, p.172).

Entre as recomendações do MCASP (2109) para evidenciação de itens do ativo imobilizado tem-se: citar quais os critérios de mensuração foram utilizados, os métodos de depreciação, qual a vida útil ou a taxa de depreciação utilizada, a conciliação do valor contábil no início e no final do período (MCASP, 2019, p. 185).

3.2 PRINCIPAIS NORMAS REGULADORAS SOBRE OS *HERITAGE ASSETS*

Na República da Irlanda, o *ASB-Accounting Standard Board*, Conselho Padrão de Contabilidade do Reino Unido, atualizou suas normas de relatos financeiros (FRS) emitindo o FRS 102, o qual também foi promulgado na República da Irlanda.

Nos Estados Unidos, o *Financial Accounting Standard Board* (FASB), por intermédio do *Federal Accounting Standards Advisory Board* (FASAB), publicou em junho de 2019 uma atualização do Manual de Normas Contábeis, *Implementation Guide for Statement of Federal Financial Accounting Standards 29 (SFFAS 29)*¹⁹: *Heritage Assets and Stewardship Land*, que orienta os contabilistas como reconhecer, mensurar e evidenciar os *heritage assets*.

As definições das normas são semelhantes, contudo, o diferencial entre elas é a obrigatoriedade, ou não, do reconhecimento contábil desses bens nas demonstrações financeiras das entidades, bem como os critérios a serem utilizados para a sua mensuração. Observa-se que ainda não existe uma uniformidade no tratamento contábil desses bens (Quadro 5). Martins et al (2014) afirmam que é consenso entre os órgãos (normativos) contabilizar os *heritage assets*, porém ainda, não existe uma definição de qual os critérios de reconhecimento e mensuração devem ser utilizados (MARTINS et al, 2014, p. 69).

¹⁹ SFFAS -*Statement of Federal Financial Accounting Concepts*: Guia de Implementação para a Declaração das Normas de Contabilidade Financeira Federal

Quadro 5 - Principais normas reguladoras sobre os *heritage assets*

Normas	Definição	Tratamento Contábil	Aplicação
FRS 102 (República da Irlanda e Reino Unido)	São ativos com qualidade histórica, artística, científica, tecnológicas, geofísicas ou ambientais mantidas e gerenciadas principalmente por sua contribuição ao conhecimento e a cultura.	Deve-se apresentar separadamente de outros ativos fixos /Importância histórico-cultural	Devem ser reportados como ativos, com valores que forneçam informações úteis e relevantes na data do balanço. Se não for reconhecido, devem vir em uma declaração separada.
FASB (SFFAS 29, 2019)	São definidos como ativos patrimoniais por apresentarem uma ou mais de uma das seguintes características: possuem um significado histórico ou natural, tem uma importância cultural, educacional ou artística (por exemplo, estética); ou apresentam características arquitetônicas significativas.	Preservação indefinida, Importância histórico-cultural.	Não devem ser valorados, mas devem aparecer em notas que demonstrem o tipo de ativo patrimonial a que pertencem.
IPSAS 17	São ativos reconhecidos pelo seu significado cultural, histórico e ambiental.	Consideram os <i>heritage assets</i> como ativo patrimonial.	Permite, mas não exige o reconhecimento.
CFC		Não existe tratamento definido	
MCASP (apesar de não ser um órgão regulador, emite normas q devem ser seguidas pelos órgãos do setor público).	Não tem uma definição específica, mas reconhece os bens do patrimônio cultural como ativos.	Ativo imobilizado	O reconhecimento e mensuração são facultativos (a partir de 2021, será obrigatório).

Fonte: Adaptado pela autora, dados extraídos da IPSAS 17, FRS 102, ASB (Heritage Assets: Can Accounting do Better?), CFC e FASB (SFFAS 29, 2019).

A FRS 102 apresenta na Seção 34 (atividades especializadas) orientações que tratam especificamente dos *heritage assets*. Segundo a FRS 102 as entidades não são obrigadas a reconhecer os *heritage assets*, e devem seguir as seguintes etapas (FRS 102, p. 248, 2015):

- não reconhecimento: devem justificar os motivos pelo não reconhecimento, descrever a importância e a natureza desses ativos e divulgar informações úteis na avaliação do valor desses patrimônios ativos;
- reconhecimento: nesse caso, é preciso informar a quantia escriturada de ativos patrimoniais no início do período do relatório e a sua data, incluindo uma análise entre

classes ou grupos de ativos patrimoniais reconhecidos ao custo de avaliação; e quando os ativos são reconhecidos deve-se ter informações suficientes para auxiliar na compreensão da avaliação que está sendo reconhecida (data da avaliação, método utilizados, seja por avaliador externo e, em caso afirmativo, sua qualificação e quaisquer limitações significativas na avaliação).

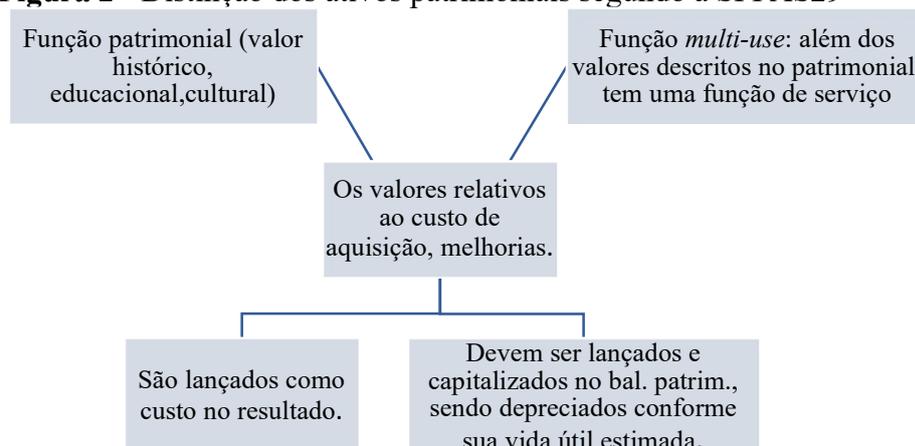
Logo, ela estabelece que para uma entidade reconhecer e mensurar os ativos patrimoniais, deve ser usado o modelo de custo ou o modelo de reavaliação²⁰. E devem ser reconhecidos na demonstração da posição financeira separadamente de outros ativos (FRS 102, p. 247, 2015).

Para o FASB o critério fundamental para o reconhecimento de um ativo é a mensuração. O bem tem de ser monetariamente quantificado, e poderá, entre outros critérios, se utilizar do custo histórico, do custo corrente, do valor de mercado para fazer a mensuração. A lacuna dessa norma é que ainda não existe uma forma de mensurar os *heritage assets*. Pois, o valor histórico e cultural desses ativos é maior do que o valor monetário. Essa norma também exige que as entidades façam referência a uma nota no balanço que divulgue informações sobre ativos patrimoniais, mas que nenhum valor deve ser mostrado. Em vez disso, a divulgação das notas deve apresentar requisitos mínimos de relatório consistentes com os padrões anteriores para os ativos patrimoniais. Esses requisitos incluem:

- uma descrição das principais categorias;
- informações da unidade física para o final do período coberto pelo relatório;
- uma descrição dos métodos de aquisição e retirada. (FASAB-SFFAS 29, 2019).

Ela ainda apresenta uma distinção entre os ativos patrimoniais (Figura 2), estabelece que esses ativos podem servir a dois propósitos - uma função patrimonial e outra para operações do governo (*multi-use*), e conseqüentemente adota formas distintas de reconhecê-los:

²⁰ Modelo de custo ou de reavaliação- modelo de custo é quando o item do ativo imobilizado é apresentado pelo custo menos qualquer depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumuladas. E modelo de reavaliação é quando o item do ativo imobilizado é apresentado pelo seu valor reavaliado, menos qualquer depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes. (NBC TSP 07, 2017).

Figura 2 - Distinção dos ativos patrimoniais segundo a SFFAS29

Fonte: elaborado pela autora

No Brasil, ainda não existem normas que regulem o tratamento contábil desses ativos, e não é comum o controle de natureza econômico-financeira ou patrimonial desses bens. Porém, entre as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público que foram emitidas pelo IPSASB e que já foram traduzidas pelo Brasil, a IPSAS 17 trata do ativo imobilizado e nela encontram-se orientações para o tratamento contábil dos *heritage assets*: não se exige que a entidade reconheça os bens do patrimônio cultural, mas afirma que, se a entidade for reconhecer esses bens, ela deve adotar as exigências de divulgação da norma e pode, mas não é obrigada, a aplicar essas exigências de mensuração. De acordo com a mesma, algumas características desses bens, como por exemplo, o valor cultural, ambiental, educacional e histórico, não reflete o valor financeiro baseado no preço do mercado.

Nesse sentido Pires et al (2017) observam que essas características dos *heritage assets* representam um desafio para a contabilidade. Elas tornam os *heritage assets* únicos, e que por essa condição necessitam de normas bem específicas e definidas, a fim de satisfazer adequadamente aos usuários da informação contábil. A dúvida sobre qual seria o melhor critério para avaliar esses atributos é uma constante nas normas existentes. Os órgãos reguladores ainda não têm uma norma específica e definitiva sobre esse problema.

4 METODOLOGIA DA PESQUISA E OS BENS PATRIMONIAIS CULTURAIS DA UFRPE

Neste capítulo, serão apresentados o tipo e métodos utilizados para a realização da pesquisa, os instrumentos de análise para atingir os objetivos específicos, a delimitação do estudo, os instrumentos utilizados para análise dos objetivos específicos e as etapas da coleta de dados, bem como para a análise desses dados. Para a delimitação do estudo apresenta-se os bens patrimoniais culturais da UFRPE, enfocando o Memorial da UFRPE e os objetos que serviram para a análise do caso.

4.1 TIPO E MÉTODO DE PESQUISA

Esta pesquisa foi dividida quanto aos fins e quanto aos meios. Quanto aos fins, foi classificada como uma pesquisa descritiva e exploratória. E quanto aos meios foi documental, de campo e foi feita uma revisão de literatura.

A pesquisa caracterizou-se como descritiva, pois procurou descrever os aspectos conceituais dos *heritage assets*, suas características; o que segundo Gil (2008) ocorre quando a pesquisa “têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis” (Gil, 2008, p.28).

Também foi considerada exploratória, pois teve como intuito explorar um tema incipiente na literatura e com poucas definições legais e normativas, propondo à UFRPE uma maneira de reconhecer e evidenciar os seus bens culturais, identificando as características da informação contábil que orientam como fazê-lo, demonstrando os fundamentos e aspectos conceituais dos *heritage assets* que tornam a coleção das balanças de precisão um bem cultural. Pois, conforme Gil (2008) a pesquisa seria exploratória quando “o tema escolhido é pouco explorado e tornar-se difícil sobre ele formular hipóteses precisas e operacionalizáveis” (Gil, 2008, p.27). Resultando, desta forma, em uma análise geral do tema, procurando formular uma hipótese que seja operacional.

Como o tema contabilização dos *heritage assets* ainda apresenta uma literatura restrita aqui no Brasil, também foi utilizada a revisão de literatura e uma pesquisa documental de normas, leis e literatura estrangeiras, bem como pesquisas em livros, artigos, trabalhos acadêmicos e sites institucionais que versam sobre o tema. Para Soares et al (2018) a revisão de literatura ocorre quando se busca resultados de estudo de outros pesquisadores que tratam sobre o tema que se vai investigar. E a pesquisa é documental quando o pesquisador se utiliza “de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa” (Gil, 2008, p.51).

A coleta de dados foi efetuada por meio de entrevista efetuada com o Diretor da Divisão de Patrimônio, e com dois questionários direcionados ao Diretor do Departamento de Contabilidade e ao Coordenador do Memorial da UFRPE. Inicialmente, seriam feitas 3 entrevistas, porém com a questão da pandemia do COVID 19, não foi possível realizá-las, em tempo hábil. Então optou-se em enviar as mesmas questões que seriam feitas nas entrevistas, em forma de questionários por meio do Google Docs.

Richardson (1999) afirma que questionário é uma entrevista estruturada. O que diferencia o questionário da entrevista é que o primeiro, é um instrumento de coleta de dados em que os dados obtidos ficam restritos a respostas escritas, ou respostas fixas e preestabelecidas às questões formuladas e não precisa que o pesquisador esteja presente no momento da pesquisa (RICHARDSON, 1999). Já na entrevista, o entrevistador e a pessoa entrevistada estão presentes nesse momento, e um pode argumentar com o outro.

O tipo de questionário aplicado foi de perguntas abertas, o que segundo Richardson (1999), “caracterizam-se por perguntas ou afirmações que levam o entrevistado a responder com frases ou orações” (RICHARDSON, 1999, p.192). Entre as vantagens que esse tipo de coleta de dados apresenta em relação à entrevista é que economiza tempo e há menos risco de distorção, pela não influência do pesquisador (GIL, 2008). O autor também afirma que entrevista é uma “técnica em que o investigador se apresenta frente ao investigado e lhe formula perguntas, com o objetivo de obtenção dos dados que interessam à investigação” (Gil, 2008, p.109).

A entrevista e os questionários tiveram o objetivo de verificar como estava sendo efetuada a gestão/contabilização dos *heritage assets* da instituição. Além da entrevista/questionários também foi feita uma visita técnica ao Memorial para observação da coleção, e contato com o seu gestor, além do registro fotográfico dos bens que serviram como objeto de estudo. O que configura, segundo Gil (2008), uma pesquisa de campo, pois o próprio pesquisador realizou a entrevista com os envolvidos com o tema, bem como efetuou os registros fotográficos e visita técnica.

4.2 INSTRUMENTOS UTILIZADOS PARA ANÁLISE DOS OBJETIVOS ESPECÍFICOS E COLETA DE DADOS

Para melhor compreensão entre os objetivos específicos a serem atingidos e os instrumentos de análise utilizados na pesquisa, foi elaborado um quadro demonstrativo (Quadro 6), em que se descreve os objetivos específicos e os instrumentos de análise respectivos.

Quadro 6 - Instrumentos de análise

Objetivo específico	Instrumento de análise	
Identificar características da informação contábil que orientem como reconhecer e evidenciar um <i>heritage assets</i> .	Livros, artigos, trabalhos acadêmicos, dentre outros disponíveis sobre as características da informação contábil, com o objetivo de analisar as teorias existentes relacionadas a contabilização dos <i>heritage assets</i> , em especial o MCASP, a NBC TSP 07, as IPSAS17, a SFFAS 29 e a FRS102.	
Evidenciar fundamentos e aspectos conceituais dos <i>heritage assets</i> como sua definição, mensuração, propriedades, benefícios históricos e sociais.	Artigos, trabalhos acadêmicos, dentre outros disponíveis sobre o tema <i>heritage assets</i> , com o objetivo de analisar as teorias existentes, dando um enfoque mais prático à análise.	
Verificar a atual forma de gestão dos bens patrimoniais culturais da UFRPE e a sua representação nos sistemas de controle patrimonial e contábil da Instituição.	Portal da Transparência ²¹ -Governo Federal.	
	Informações coletadas no e-Sic ²² .	Informações sobre as balanças (objeto de estudo) e sobre o balancete contábil da UFRPE.
	Registros fotográficos.	
	Entrevista com o Diretor da Divisão de Patrimônio da UFRPE	
	Questionário com o Diretor do Departamento de Contabilidade e com o Coordenador do Memorial da UFRPE.	

Fonte: elaborado pela autora

A coleta de dados teve início com uma revisão de literatura sobre o tema *heritage assets*: estudo da bibliografia existente, artigos, dissertações, legislações, manuais administrativos do Governo Federal. Em seguida foram também pesquisados os temas correlatos, nova gestão pública, *accountability*, patrimônio cultural.

Consecutivamente, com o intuito de analisar e discutir empiricamente qual a maneira mais apropriada para proceder com o reconhecimento e a evidenciação contábil dos *heritage assets*, foram discutidos os aspectos conceituais e características dos *heritage assets*, baseado

²¹ Site, de livre acesso, lançado pelo Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União em 2004, no qual se pode obter informações sobre a gestão pública do Brasil (financeira, orçamentária, pessoal, administrativa).

²² Sistema Eletrônico do Serviço de Informações ao Cidadão, criado pela Controladoria Geral da União com a finalidade de gerenciar as solicitações de informações feitas ao poder Executivo Federal.

na revisão de literatura sobre o tema, também estudou-se as características da informação contábil segundo as normas emitidas pelo CFC e pelos principais organismos internacionais de contabilidade, como o *Financial Reporting Council* (FRC- Reino Unido), o *Accounting Standards Board* (ASB- Estados Unidos), o *International Federation Accountants* (IFAC- Estados Unidos), comparando-as com as Normas Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC T SP), em especial a NBC TSP 07, Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público, conhecidas como IPSAS, editadas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC), Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP).

Na etapa da coleta de dados realizada junto ao Memorial da UFRPE: foi feito um registro fotográfico de toda a coleção de balanços de precisão existentes no acervo. Esta etapa foi executada, previamente, para conhecimento do acervo disponível e definição do objeto de estudo.

Posteriormente foi efetuado junto à Divisão de Administração Patrimonial da UFRPE uma pesquisa sobre o registro patrimonial desses itens. Esse levantamento foi solicitado por meio do Sistema Eletrônico do Serviço de Informações ao Cidadão (e-Sic), conforme Figura 3:

Figura 3 - Formulário de solicitação de dados feito ao e-Sic

Dados do Pedido	
Protocolo	23480012216201986
Solicitante	MARIA HELENA PADILHA BORBA MARANHÃO
Data de Abertura	29/05/2019 09:12
Orgão Superior Destinatário	MEC – Ministério da Educação
Orgão Vinculado Destinatário	UFRPE – Universidade Federal Rural de Pernambuco
Prazo de Atendimento	18/05/2019
Situação	Respondido
Status da Situação	Acesso Concedido (Resposta solicitada inserida no e-SIC)
Forma de Recebimento da Resposta	Pelo sistema (com avisos por email)
Resumo	RELAÇÃO DO QUE FOI INVENTARIADO PELO SETOR DE PATRIMÔNIO REFERENTE AO MEMORIAL DA UFRPE
Detalhamento	Com o objetivo de compor uma dissertação de Mestrado, solicito uma relação do que foi inventariado, pelo Setor de Patrimônio, referente ao Memorial da UFRPE, em especial a descrição e especificações das balanças com os tombamentos 2736, 2792, 2793, 2795, 2796, 2797 (tomb novos), 3876, 72055/76, 42471 (tomb antigos), e mais alguma que conste nos arquivos desse Setor. Também gostaria de obter uma cópia da escritura Pública de incorporação da UFRPE ao Patrimônio Nacional.
Dados da Resposta	
Data de Resposta	06/06/2019 15:50
Tipo de Resposta	Acesso Concedido
Classificação do Tipo de Resposta	Resposta solicitada inserida no e-SIC
Resposta	Prezada Maria Helena Sua solicitação foi encaminhada ao órgão competente da UFRPE, para fornecimento das informações requeridas, as quais seguem abaixo: Encaminhamos em anexo os dados solicitados mediante pedido de informação sob protocolo 234800.012216/2019-86, dispostos da seguinte forma: A) Planilha contendo a relação de balanças existentes no Memorial da UFRPE; B) Espelho do registro do patrimônio antigo 72055/76; C) Espelho do registro do patrimônio antigo 42471/69; D) Espelho da ausência de registro do patrimônio 3876; E) Escritura de Incorporação da UFRPE ao Patrimônio Nacional. Atenciosamente, Serviço de Informação ao Cidadão/UFRPE Divisão de Administração Patrimonial Diretor do Departamento de Administração Geral
Responsável pela Resposta	
Destinatário do Recurso de Primeira Instância:	Diretor do Departamento de Administração Geral
Prazo Limite para Recurso	17/06/2019
Classificação do Pedido	
Categoria do Pedido	Governo e Política
Subcategoria do Pedido	Administração pública
Número de Perguntas	12

Fonte: e- Sic (Disponível em : <https://esic.cgu.gov.br/sistema/site/index.aspx>)

Verificou-se que os bens, objeto de estudo, têm registros da sua guarda e conservação, bem como número de tombamento, descrição e valor de aquisição, conforme Quadro 7. No portal do e-Sic, qualquer usuário, seja pessoa física ou jurídica, tem acesso criando uma senha. O pedido foi encaminhado dia 29/05/2019 e em 06/06/2019 já se obteve a resposta.

Após as etapas citadas anteriormente, foi feita a pesquisa de campo, em que realizou-se uma entrevista semiestruturadas com o Diretor da Divisão de Patrimônio (Apêndice E) e dois questionários com perguntas abertas, sendo um para o Coordenador do Memorial (Apêndice C) e outro para o Diretor do Departamento de Contabilidade (Apêndice D). A entrevista foi previamente agendada e antecedida de um Termo de Consentimento (Apêndice B), e os questionários foram enviados via Google Docs.

O questionário encaminhado ao Coordenador do Memorial buscou verificar, empiricamente, quais atividades são ali desenvolvidas, como é feita a conservação e preservação do acervo, qual o uso dos bens em estudo, qual a relevância para o Memorial do reconhecimento e da evidenciação contábil dos *heritage assets* sob sua guarda, e quais os critérios utilizados para se identificar um bem como *heritage assets*.

A entrevista com a Divisão de Administração Patrimonial examinou como é efetuada a gestão patrimonial dos bens permanentes, os registros patrimoniais dos bens objeto do estudo, sua trajetória na Instituição, bem como suas características e seus valores de origem. Atualmente, segundo o site institucional da UFRPE, a Divisão de Administração Patrimonial registra todos os bens móveis em um sistema próprio de Patrimônio.

O questionário encaminhado ao Diretor de Contabilidade abordou os motivos pelos quais a instituição ainda não contabiliza esses bens, e como a ausência desses registros não prejudica a transparência da gestão, o que o Departamento sugere para que o reconhecimento e a evidenciação contábil possam ser efetuados.

Cabe ressaltar que a pesquisa não se baseou apenas na literatura e normas contábeis, a fim de se alcançar os objetivos do trabalho, foi necessário buscar conhecimentos de outras áreas como a museologia. Para isso o Inventário Nacional dos Bens Culturais Musealizados (INBCM), coordenado pelo Instituto Brasileiro de Museus (IBRAM), serviu de orientação para os aspectos da musealização dos objetos.

Por fim foi feita a análise dos dados coletados baseadas nos documentos pesquisados, nas legislações e normas pertinentes, na entrevista e nos questionários aplicados.

4.3 BENS CULTURAIS DA UFRPE E A DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

Os processos de controle patrimonial e contábil dos bens culturais da UFRPE, serviram de amostra para pesquisa, por meio do estudo de uma coleção de balanças de precisão do Memorial da UFRPE.

Segundo informações contidas no Livro dos Cem Anos - Memorial Fotográfico da UFRPE (2012), a instituição é uma entidade centenária, fundada em 03 de novembro de 1912, na cidade de Olinda, completou 107 anos em 2019. Foi fundada pelos monges beneditinos Dom Plácido de Oliveira, Dom Bento Pickel, Dom Pedro Bandeira de Melo e Dom Agostinho Iks, liderados por Dom Pedro Roeser (Abade do Mosteiro de São Bento). Esses monges eram considerados reformadores, de origem alemã e filhos de camponeses, com quase nenhuma formação acadêmica. Eles buscaram criar uma educação superior voltada ao campo.

Os monges Beneditinos criaram as Escolas Superiores de Agricultura e Medicina Veterinária São Bento (Figura 4). A criação dessas escolas foi decorrente dos anseios e expectativas políticas de modernização industrial que o Brasil atravessava nesse período. Houve uma aproximação da agricultura com o ideal tecnológico existente na narrativa republicana dessa época, derivadas da união e interesses entre a Igreja, o Estado e a sociedade (Livro dos 100 Anos da UFRPE, 2012).

Figura 4 - Fundadores da 1ª Escola Superior de Agricultura



Fonte: site da UFRPE

Elas foram criadas no prédio anexo ao Mosteiro de São Bento e tiveram a sua primeira Aula Inaugural em 1º de fevereiro de 1914. Segundo o Livro dos 100 Anos da UFRPE, a proposta educacional era estimular nos jovens pernambucanos o gosto pelas atividades agropastoris, favorecendo a economia regional.

Figura 5 - Fundador da 1ª Escola Superior de Agricultura e Medicina Veterinária São Bento (no centro) e primeiros alunos formados



Fonte: Livro dos 100 Anos da UFRPE

Já em 1915, esses monges compraram o Engenho de São Bento, localizado no Distrito de Tapera, município de São Lourenço da Mata – PE, com uma ajuda dos órgãos oficiais. Ali foram construídas as instalações da Escola Superior de Agricultura de São Bento. Em que se encontravam campos de diversas culturas (milho, feijão, mandioca, etc.) utilizados para o ensino experimental e o consumo alimentício diário das Escolas. Além dessas plantações, também existiam aviários, apiários, pocilgas, estábulos, criação de bois, cavalos, cabras e coelhos. Por estarem apoiadas pelo Estado, essas escolas alcançaram a autonomia rapidamente.

Em 1918 foram registradas no Ministério da Agricultura, e passaram a ser subvencionadas pelo Governo Federal em 1920. Em 1926 a Escola Superior de Medicina Veterinária de São Bento encerrou suas atividades, em virtude da inexpressiva demanda de alunos. Em 1935 é criada a Escola de Agronomia e Veterinária de Pernambuco e é facultado a transferência dos alunos da anterior Escola Superior de Agricultura de São Bento para Escola de Superior de Agricultura de Pernambuco (ESAP). (Livro dos Cem Anos da UFRPE, 2012).

Figura 6 - Primeiros laboratórios das Escolas Superiores de Agricultura e Medicina Veterinária

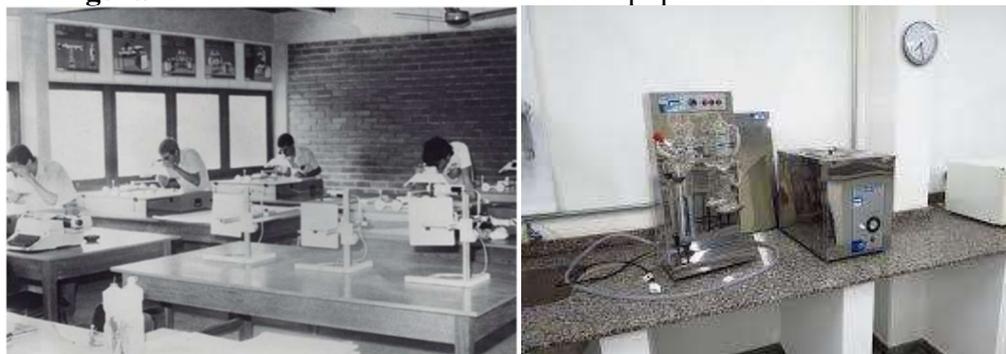


Figura 2. Gabinete de Química da ESA-SB. Vê-se em pé, Dom Pedro de Bandeira de Melo com hábito de monge. Foto retirada do álbum das "Escolas Superiores de Agricultura e Medicina Veterinária - 1913-1923. Freiburg/Alemanha: Tipographia Herder & Cia, 1923.

Figura 1. Gabinete de Química da ESA-SB. Foto retirada do álbum das "Escolas Superiores de Agricultura e Medicina Veterinária - 1913-1923. Freiburg/Alemanha: Tipographia Herder & Cia, 1923.

Fonte: site da UFRPE

Figura 7 - Laboratórios da UFRPE e seus equipamentos na atualidade



Fonte: site da UFRPE

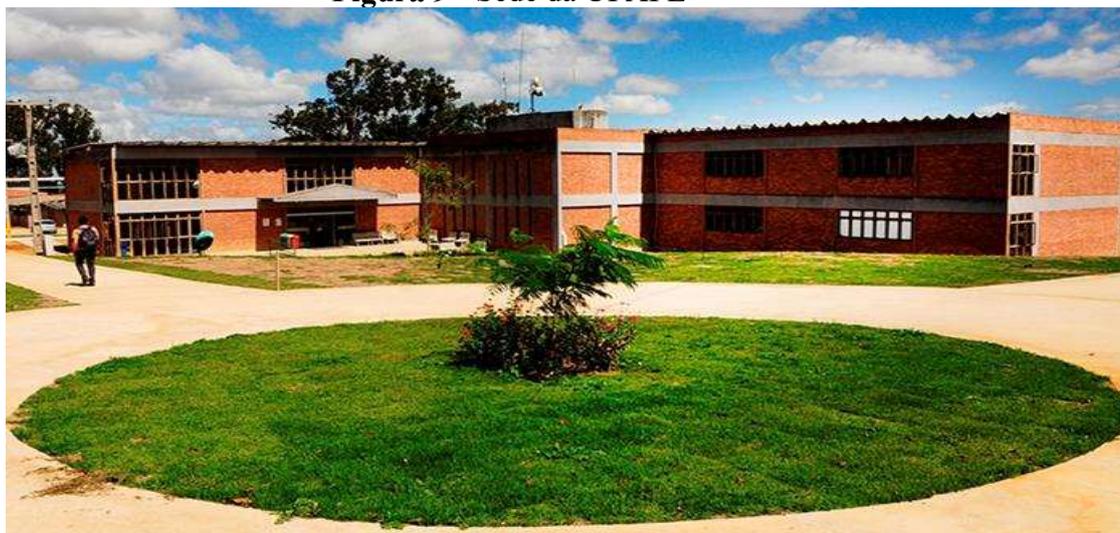
Em 1938 houve a transferência dessa escola para o bairro de Dois Irmãos, no Recife. Em 1947, mediante um interventor federal no Estado de Pernambuco, Amaro Gomes Pedrosa, a Escola Superior de Agricultura de Pernambuco (ESAP), passou a ser chamada de Universidade Federal Rural de Pernambuco. Segundo o site da UFRPE, dispõe atualmente de 59 cursos de graduação (como Administração, Economia, Educação Física, Gastronomia, Sistemas de Informação, Ciência da Computação, etc.) e Engenharias, distribuídas no campus do Recife, Serra Talhada (UAST) e Cabo de Santo Agostinho (UACSA), além de Educação a Distância (UAEADTec).

Figura 8 - Sede da UFRPE em Dois Irmãos, Prédio da UACSA e Prédio da UAST



Fonte: site da UFRPE

Em 2018 aconteceu o desmembramento da antiga Unidade Acadêmica de Garanhuns (UAG), que passou a ser Universidade Federal do Agreste de Pernambuco (UFAPE). Contudo, devido a problemas de ordens burocráticas, essa transição da UAG para UFAPE, referente aos processos orçamentários, patrimoniais e administrativos envolvidos, continua sob a tutoria da UFRPE.

Figura 9 - Sede da UFAPE

Fonte: site da UFRPE

A UFRPE, apresenta em sua trajetória um imenso acervo de bens culturais, tais como murais, painéis e esculturas. Entre essas obras pode-se destacar um painel de Lula Cardoso Ayres (Figura 10), renomado pintor brasileiro, que ambienta o Salão Nobre da Reitoria e que foi pintado em 1957, esculturas doadas por Corbiniano Lins (Figura 10), escultor pernambucano com obras expostas no Brasil e no exterior, localizadas no prédio de apoio administrativo e no prédio da Reitoria, entre outros locais, e algumas outras obras de arte espalhadas pelo Campus. Além dessas obras de arte, existem outros bens mantidos no Memorial da UFRPE, como manuscritos, livros raros, fotos e outros que representam a fase evolutiva da Instituição (Figura 11).

Figura 10 - Tela de Lula Cardoso Ayres e Escultura de Corbiniano Lins

Fonte: site do Memorial da UFRPE e site ead.UFRPE (artes UFRPE)

Figura 11 - Balança analítica que era usada com frequência nas aulas do Depto de Química e Teodolito de 1917 utilizado nas aulas de campo de Agronomia



Fonte: site do Memorial da UFRPE

Esses bens não são, sistematicamente, conhecidos pela comunidade universitária, nem tampouco são contabilizados nas demonstrações contábeis da Instituição, como um bem com características de *heritage assets*. Eles também apresentam uma importância social, a qual configura a identidade, a memória da Universidade. Araripe (2004) lembra que “é na memória acumulada que os indivíduos se reconhecem como sujeitos participantes na construção de uma identidade local, em que passado e presente se interligam” (ARARIPE, 2004, p. 121). Corroborando com essa ideia, Tavares, Gonçalves e Niyama (2010) afirmam que o registro contábil desses bens, “poderia gerar nos entes públicos um maior sentimento de responsabilidade pela preservação desse patrimônio”, já que a sociedade teria acesso as publicações periódicas dos relatórios econômico-financeiros na imprensa oficial (TAVARES; GONÇALVES; NIYAMA, 2010, p. 75).

Com o intuito de cuidar da preservação desses bens é que foi criado o Memorial da UFRPE. Criado pela Resolução 65/1984, do Conselho Universitário da UFRPE, o Memorial é subordinado à Pró- Reitoria de Extensão, está localizado em um prédio histórico (Figura 12), situado no Campus sede da UFRPE, chamado Casa Prof. Ivan Tavares, que foi moradia do professor emérito da UFRPE nas décadas de 1950 e 1960. Conforme o que determina o art. 1º do Regimento do memorial nº. 80/1990 (**Anexo 1**), estão entre suas finalidades recuperar, catalogar, conservar e expor documentos e outros objetos ligados à memória da Instituição desde a sua criação em 1912; estimular junto à comunidade universitária e a sociedade, o amor e o respeito pela instituição; preservar o acervo de pesquisas científicas, agropecuárias e educacionais, produzido pela instituição; expor documentos e peças de maior significação do seu patrimônio.

Figura 12 - Prédio do Memorial da UFRPE



Fonte: site da UFRPE

A estrutura do Memorial está designada conforme, art. 3º do Regimento e apresenta a seguinte constituição: Coordenação, Secretaria Administrativa, Setor de Museologia, de Programas Educativos e Culturais, de Recursos Audiovisuais, Acervo e Exposição Permanente. Apesar da robustez da estrutura organizacional desse setor, o mesmo apresenta uma escassez de servidores lotados em suas dependências, as atividades desenvolvidas em suas instalações necessitam do auxílio de bolsistas para seu desenvolvimento. Os setores constituídos pelo Regimento, têm suas ações limitadas por essa escassez.

Contudo, mesmo com essas adversidades, segundo o Relatório de Gestão 2018 da UFRPE, o Memorial abriga cerca de 3.100 objetos ligados a trajetória da UFRPE. Em suas instalações, aconteceram em 2018, 27 eventos (cursos, minicursos, mesa redonda, visitas e exposições), com aproximadamente 750 visitantes/ano (Relatório de Gestão, 2018, p. 43).

Como o Memorial está ligado a Pró-Reitoria de Extensão, ele tem entre suas atividades ações ligadas ao ensino, a pesquisa e a extensão. De acordo com a página do Memorial seu objetivo é oferecer “à comunidade universitária, aos estudiosos e a sociedade de um modo geral, um acervo de elementos balizadores das ações e serviços prestados pela instituição à educação local, regional e nacional [...]” Todas essas ações estão relacionadas ao primeiro setor a se desenvolver na economia que foi a agricultura, a pecuária e o extrativismo. Além dessas atividades, também cabe ao Memorial a exposição de documentos e peças que representam as fases evolutivas da Instituição.

De acordo com o site do Memorial, lá se encontra um acervo de documentos e objetos ligados a trajetória da UFRPE composto de: 200 objetos tridimensionais, 2000 documentos em suporte papel, 400 livros raros, 500 fotos. Além desse acervo, também pode-se encontrar em suas instalações uma biblioteca com cerca de 200 títulos que representam o patrimônio

histórico e o ensino da história. Alguns dos objetos guardados pelo Memorial, estão expostos na figura 13 e 14 abaixo, entre eles um diploma do Professor Ivan Tavares, que foi assinado por Dom Pedro Bandeira de Melo em 18 de fevereiro de 1936.

Figura 13 - Cadeiras antigas do Conselho Universitário e máquinas utilizadas no trabalho agrícola da UFRPE



Fonte: site do Memorial da UFRPE

Figura 14 - Diploma de 1936 e aparelho telefônico



Fonte: Site do Memorial da UFRPE

Dentre o universo de objetos existentes no Memorial, foi escolhida a coleção de balanças de precisão para serem a amostra do estudo deste trabalho. Esta coleção foi selecionada, por ser uma coleção pequena, bem catalogada e por possuir dados de origem no Setor de Patrimônio da UFRPE, o que colaborou para se atingir os objetivos da pesquisa. Esses bens são considerados *heritage assets*, apesar de não estarem catalogadas na instituição como tal, por possuírem características históricas, culturais e por estarem vinculados à missão da instituição, que é o ensino, a pesquisa e a extensão. E um dos objetivos em mantê-los como um bem cultural é preservá-los para que a comunidade universitária e a sociedade tenham conhecimento das diferentes fases evolutivas da Universidade.

As balanças objeto do estudo, que podem ser vistas nas figuras de 19 a 24 em anexo, foram:

1. balança eletrônica tombamento 2735, marca Sautt;
2. balança analítica, tombamento 2773, marca ASE;
3. balança de precisão, tombamento 2782, marca Sartorius;
4. balança de precisão, tombamento 2783, marca (não disponível);
5. balança tipo plataforma, tombamento 2785, marca (não disponível);
6. balança de precisão analógica, tombamento 2786, marca (não disponível);
7. balança eletrônica, tombamento 2787, marca Marte.

E mais três balanças que não possuem registros atualizado no setor de patrimônio, com os seguintes tombamentos: 72055/76, 42471/69 e 3876.

Esses bens conforme levantamento feito pelo e-Sic e pela entrevista com o setor de Patrimônio, possuem valores de origem, e valores atualizados, e são registradas nos Relatórios de Gestão, porém não como um bem cultural, e sim como um bem móvel comum.

A gestão patrimonial da UFRPE, atualmente, é realizada pela Divisão de Patrimônio, setor que é subordinado ao Departamento de Administração Geral (DAG). Essa divisão é composta de duas seções: Seção de Tombamento e Seção de Controle Patrimonial.

Essas seções são responsáveis pelo controle, guarda e distribuição dos bens permanentes da Instituição. Entre as atividades que são desenvolvidas pela Divisão de Patrimônio tem-se a aquisição, utilização, guarda, conservação e alienação dos bens permanentes.

A incorporação dos bens ocorre através da aquisição, doação ou cessão de uso, a movimentação e controle se dá pela transferência de local ou responsável, remanejamento (no interesse da administração), atualização e cadastro de valores, ocorrências patrimoniais (bens em garantia, manutenção, furto, roubo, perda ou dano) e o recolhimento e baixa dos bens é realizada quando eles são considerados ociosos, danificados e obsoletos.

Entre as atribuições de cada etapa acima, não existe ainda, uma atividade específica para reconhecimento de um bem como *heritage assets*. Ou seja, como se processa a musealização dos objetos na UFRPE.

Os bens catalogados como *heritage assets* foram assim reconhecidos apenas pelo Setor de Memorial da UFRPE. Eles ainda são considerados no balanço da instituição como bens móveis, ou mais especificamente, como objetos de medição e orientação.

Uma das justificativas para esse não reconhecimento do bem como *heritage assets*, provém primeiramente da falta de conhecimento e obrigatoriedade desse registro nos demonstrativos contábeis, o que se justifica pela carência de critérios mais objetivos que proporcionem tais controles, conforme assevera Tavares, Gonçalves e Niyama (2010):

[...] até a presente data, não há normas de contabilidade específicas que regulem o tratamento econômico-financeiro e patrimonial a ser atribuído aos bens com características históricas, artísticas e ambientais, dentre outras, que contribuam para a cultura da sociedade e possam ser classificados como *heritage assets* (TAVARES; GONÇALVES; NIYAMA, 2010, p. 75).

Deste modo, os estudos sobre *heritage assets* necessitam ainda de bastante investimentos, tanto quando se trata de instituições que têm como fim a preservação cultural, como museus, por exemplo, como quando se trata de instituições que têm outra atividade fim mas também custodiam bens culturais valiosos, como é o caso das Universidades Federais do país.

5 ATUAL FORMA DE GESTÃO DOS BENS PATRIMONIAIS CULTURAIS DA UFRPE E SUA REPRESENTAÇÃO NA HISTÓRIA ACADÊMICA DA INSTITUIÇÃO: DISCUSSÕES E RESULTADOS

Inicialmente, apresenta-se a atual forma de gestão dos bens culturais da UFRPE. Em seguida efetua-se a análise dos dados coletados na entrevista, nos questionários, nos documentos coletados e nas orientações das normas vigentes. Por fim, são demonstradas as proposições para uma nova gestão desses bens. Nesse capítulo, são apresentadas as discussões, as análises dos dados coletados e os resultados obtidos com a pesquisa.

5.1 A GESTÃO DOS BENS CULTURAIS DA UFRPE

Foi observado que apesar da UFRPE possuir diversos bens culturais, não existe nenhum tratamento contábil específico para eles. A Instituição ainda não tem definido quais os critérios seriam considerados para reconhecer e mensurar esses bens (o preço de custo, de aquisição, o valor justo, o valor de mercado?). No caso dos bens objeto de estudo, são reconhecidos, na sua função original, como se estivessem em uso nos laboratórios ou departamentos acadêmicos conforme entrevista do Diretor do Patrimônio, como um item da conta contábil aparelhos de medição e orientação, e não pela sua atual condição de *heritage assets*.

Nos demais casos, como os bens doados que não foram objeto deste estudo, como por exemplo as esculturas, murais, painéis, bustos, obras de artistas renomados como Christina Machado, Corbiniano Lins, Francisco Neves, Laércio Dias Braga, Inalda Xavier e Lula Cardoso Ayres, além da Brigada Portinari, a instituição não possui nenhum controle contábil ou patrimonial dos mesmos, nem tombamentos eles possuem. Tanto que, a conta obras de arte e peças para exposição (conta do Ativo Imobilizado do Plano de Contas da União) existente no Balancete Contábil (Anexo 2), encontra-se com saldo atual de apenas R\$ 2.150,17, o qual se refere a saldos de exercícios anteriores. Demonstrando uma clara perda de valores patrimoniais. E, conforme consulta ao Portal de Cotação de Artes, Antiguidades e Colecionismo no Brasil, “Catálogo das Artes”, só uma tela relativamente pequena do artista Lula Cardoso Ayres (Figura 17), está custando R\$ 2.500,00. Indaga-se em quanto seria avaliada a obra do autor exposta em toda a extensão frontal do Salão Nobre? Quanto a Universidade está deixando de evidenciar em suas demonstrações contábeis? A obra consultada no Catálogo de Artes foi uma Aquarela de 68 cm x 30 cm:

Figura 15 - Aquarela de Lula Cardoso Ayres



Fonte: site Catálogo das Artes

Todas as obras citadas no parágrafo anterior foram catalogadas pelo Projeto Artes Visuais no Campus, proveniente do Curso de Artes da Unidade Acadêmica de Educação a Distância e Tecnologia da UFRPE. Durante o percurso desse trabalho, foi mantido contato com o Diretor do Patrimônio, o qual informou que teve conhecimento da elaboração do catálogo, mas que ainda iriam providenciar a apuração desses bens para que fossem devidamente tombados.

Figura 16 - Algumas das obras de artes espalhadas pelo campus da UFRPE



Fonte: Catálogo de Artes da UFRPE (site ead.ufrpe)

Apesar da abordagem desta pesquisa, ter se restringido aos aspectos que envolvem o reconhecimento e a evidenciação de ativos patrimoniais (bens culturais), restrito àqueles que se encontram musealizados e que foram incorporados ao acervo por ociosidade, é fundamental para a Instituição, a realização de um trabalho que envolva todos os responsáveis, direta ou indiretamente, por seus bens culturais: como setor de patrimônio, Memorial da UFRPE, contabilidade, curso de História, pesquisadores e técnicos ligados ao curso de licenciatura em Artes Visuais. Pelo visto até o momento, a Universidade vem deixando de contabilizar um rico acervo cultural. Os departamentos trabalham sem sintonia, como se não fizessem parte de uma mesma gestão.

Para que essa sintonia ocorra é necessário buscar na literatura e nas normas existentes, qual a melhor forma de fazer esse controle dentro de uma Instituição Federal de Ensino Superior, em particular na UFRPE. Deve-se utilizar ferramentas que permitam catalogar, reconhecer, mensurar e evidenciar um bem cultural, integrando um fluxo de processos entre os setores envolvidos. Inclusive diante da urgência e da obrigatoriedade de se fazer esse controle a partir do ano de 2021.

5.2 ANÁLISE DA ENTREVISTA E DOS QUESTIONÁRIOS

Foi observado na entrevista com o Setor de Patrimônio (Apêndice F), realizada em 15/08/2019, que apesar do bom relacionamento com o Departamento de Contabilidade, esses dois setores ainda não realizam nenhum trabalho, individual ou em conjunto, sobre os bens culturais.

Segundo o Diretor do Patrimônio, a instituição ainda não possui uma política de controle patrimonial dos bens culturais. Os bens objeto de estudo desta dissertação, estão classificados como aparelhos de medição e orientação, que era a classificação original, quando estavam em uso, e são reconhecidos no balancete contábil da instituição, nessa mesma conta contábil (Anexo 2). O que demonstra uma limitação da instituição na questão dos *heritage assets*, pois esses bens estão contabilmente classificados em contas que não refletem a sua realidade. Eles não estão mais em uso na sua função original, devido ao processo da musealização que sofreram, e além de tudo, são passíveis de depreciação na conta do ativo em que se encontram. O que também contraria a literatura quando da avaliação dos *heritage assets*, pois eles não se depreciam, apesar de estarem na conta do ativo imobilizado, e os bens desta conta devam estar sujeitos a depreciação ou exaustão (NBC TSP 07, 2017).

Com relação a rotina do setor de Patrimônio, o diretor informou que ainda não existe nada formalizado em relação aos *heritage assets*. Eles trabalham com uma estrutura antiga, em que a divisão possui duas seções (seção de tombamento e seção de controle patrimonial) e nenhuma das duas atua no âmbito dos bens culturais. Contudo, a UFRPE tem um prazo até 28 de novembro de 2020, segundo Portaria 385/2018 do Ministério de Planejamento, Desenvolvimento e Gestão para aderir ao Sistema Integrado de Gestão Patrimonial (SIADS) e segundo afirmação do gestor, só a partir daí é que essas rotinas serão efetuadas.

O SIADS é um sistema desenvolvido pelo SERPRO²³, sob a gestão da Secretaria do Tesouro Nacional, e que possibilita aos órgãos da Administração Pública Federal ter um controle unificado de seus estoques de materiais, bens patrimoniais e serviços de transporte, pois atualmente cada órgão trabalha com um sistema diferente, dificultando o *accountability*. Até o presente momento pôde-se observar que o SIADS servirá para gerenciar e controlar o acervo de bens móveis, permanentes e de consumo, de bens intangíveis e frota de veículos, contudo, não possui nenhuma ferramenta específica para tratar bens com valor cultural, de modo que apenas a migração para o novo Sistema não será suficiente para garantir o tratamento contábil e patrimonial dos *heritage assets* da UFRPE.

Conclui-se que os bens que passaram pelo processo de musealização, são valorados pelo valor de compra, mas não são identificados contabilmente como *heritage assets* e, não há planejamento específico para a realização desta identificação.

No questionário aplicado ao Diretor do Departamento de Contabilidade (Apêndice G) foi visto que a relação Contabilidade x Patrimônio é convergente: a Contabilidade orienta o Patrimônio sobre os procedimentos de reconhecimento e registro dos bens móveis e imóveis da Universidade, enquanto, o Patrimônio responsabiliza-se em encaminhar periodicamente, os documentos concernentes as movimentações dos móveis e imóveis para registro contábil.

O Diretor da Contabilidade informou que ainda não faz tratamento contábil dos bens culturais, porque não há determinação de seus valores monetários; e que, caso houvesse essa determinação, esses bens deveriam ser reconhecidos em uma conta do ativo no balanço patrimonial. Enquanto esses valores não forem conhecidos, esses bens deveriam ser reconhecidos e evidenciados em Notas Explicativas. Essa afirmativa justifica-se pelo fato de que a Universidade ainda não possui um critério específico para mensurar esses bens, assim como a Setorial de Contabilidade do Ministério da Educação, a que a Universidade é subordinada, também não apresenta ferramentas necessárias para esse fim.

O questionário ainda faz uma indagação sobre a existência de contas contábeis no Plano de Contas da União que especifique os *heritage assets*, o que ele informou desconhecer a existência de contas específicas para esses bens, mas que há outras contas que eles poderiam ser enquadrados. O que pôde ser constatado ao acessar o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público- União, e encontrar a conta “obras de arte e peças para exposição” (código 123310406).

²³ SERPRO: empresa pública (estatal) de prestação de serviços de Tecnologia da Informação e Comunicação do Brasil, vinculada ao Ministério da Economia, foi criada com o objetivo de dar agilidade entre os setores estratégicos da Administração Pública Federal.

Quanto ao questionamento sobre a periodicidade ideal para avaliação dos *heritage assets*, caso a universidade passasse a reconhecê-los e evidenciá-los, o mesmo respondeu que seria anualmente.

Por fim, o questionamento sobre a *accountability*, o Diretor informou que sob a ótica contábil, ela é apresentada de forma satisfatória sob as visões contábeis e financeiras, porém sob a ótica patrimonial, ainda não apresenta níveis satisfatórios de *accountability*, uma vez que grande parte dos controles patrimoniais ainda estão em fase embrionária. O que se pode confirmar com a fala do Diretor de Patrimônio, quando ele afirma que “a instituição ainda não possui uma política de controle patrimonial dos bens culturais” e que ainda estão aderindo a um novo sistema de gerenciamento e controle do acervo de bens móveis, que é o SIADS.

No questionário respondido pelo Coordenador do Memorial (Apêndice H), foi informado que o acervo não está organizado, e que no mesmo existe uma coleção única. A seleção de novos objetos para compor o acervo é feita pelo próprio Coordenador do Memorial baseado em seu valor para a história da Instituição.

Segundo Poulot (2017) os instrumentos técnicos ou científicos que tornaram-se obsoletos, ou são destruídos, ou vão para a reciclagem, e caberia aos historiadores, pesquisadores e demais agentes selecionarem e atribuírem valores a esses objetos de ensino enquanto bens culturais, pois esses objetos apesar de obsoletos, possuem um valor histórico e cultural, bem como um valor econômico-financeiro. Segundo a resposta do Coordenador do Memorial, quando indagado sobre como são identificados os bens que devem ir para o acervo, etapa de tirar o objeto de seu contexto original para ser musealizado, percebe-se que essa etapa vem sendo realizada discricionariamente, sem uma rotina específica, pois o mesmo alegou que a seleção desses objetos ocorre com base no valor histórico para a Instituição. Talvez, essa ausência de uma rotina específica possa ser decorrente da falta de pessoal, recursos, ou ainda uma limitação no instrumento que foi utilizado para coleta dos dados, que não possibilitou maiores indagações sobre a questão.

Com relação a preservação do acervo, o mesmo alegou que faltam pessoal e recursos financeiros, e que por isso não existe documentação museológica²⁴ mais organizada. E que a manutenção (preservação e conservação) é feita apenas com uma limpeza simples. O que ficou comprovado pela visita durante a etapa de coleta dos dados.

²⁴ De acordo com o IBRAM, a Documentação Museológica “tem como particularidade reconhecer os acervos museológicos, independentemente de sua natureza, como suportes de informação. E está focada na busca, reunião, organização, preservação e disponibilização de todas as informações, sobre quaisquer suportes, que digam respeito a esses mesmos acervos” (IBRAM, S/d, p. 18).

Quanto ao uso do Memorial para outros fins, o Coordenador respondeu que lá existem exposições de longa duração. Além dessas atividades também pôde ser constatado pelo site do Memorial que lá ocorrem atividades de formação continuada como cursos, minicursos, que são executados em parceria com o Laboratório de Estudos e Intervenções em Patrimônio Cultural e Memória Social (LEPAM).

Ainda entre as ações que ocorrem nesse espaço, tem-se visitas, projetos de extensão com práticas em museus com o objetivo de reforçar o papel educativo desses ambientes para o público escolar. Nesses projetos são desenvolvidas atividades como jogos didáticos virtuais explorando o patrimônio histórico dos museus. Continuando com as ações desenvolvidas pelo Memorial encontra-se no seu site uma biblioteca digital com livros na área de educação, sociologia, antropologia, história do Brasil e história Cultural, patrimônio e memória e outros temas, bem como jogos educativos: Jogo da Memória, Jogo dos Sete Danos (Figura 15), Jogo do Quadro do Memorial da UFRPE (Figura 16), Jogo da Memória do Mosteiro de São Bento, entre outros, todos disponíveis para qualquer usuário. Observa-se que o desenvolvimento destas atividades envolve diretamente o uso, para fins de ensino, pesquisa e extensão, do acervo existente no Memorial, corroborando sua classificação contábil como ativo imobilizado no âmbito da UFRPE.

Figura 17 - Jogo dos sete danos - Memorial da UFRPE

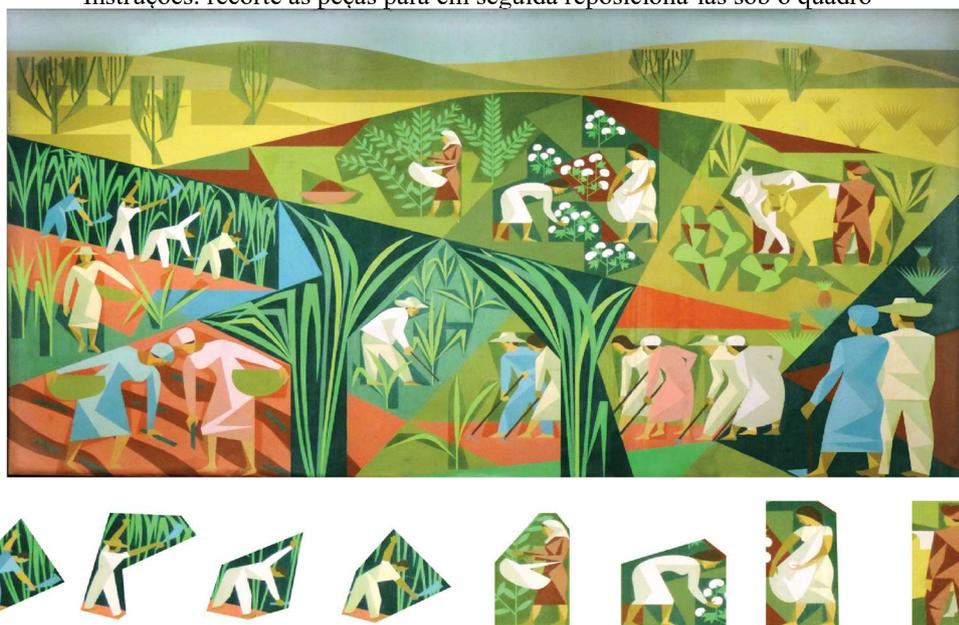
Observando a imagem marque sete danos nas peças. Depois escreva porque as peças sofreram estes danos.



Fonte: site do Memorial da UFRPE

Figura 18 - Jogo do Quadro do Memorial da UFRPE

Instruções: recorte as peças para em seguida reposicioná-las sob o quadro



Fonte: site do Memorial da UFRPE

Com relação ao entendimento do mesmo quanto a relevância na evidenciação contábil dos *heritage assets* da UFRPE, ele considera que essa valoração faria com que a gestão entendesse que os objetos culturais têm um valor contábil e que sua perda ou dano se torna também um prejuízo contábil. Apesar do valor contábil que esses bens possuem, é significativo esclarecer que os demais valores (históricos, artísticos, culturais, educacionais) implícitos neles, também sofrem um prejuízo quando se deixa de contabilizá-los, mas como a mensuração desses objetos ainda é um fato discutível na literatura, eles devem ser evidenciados em notas explicativas, para que a instituição, além do prejuízo contábil, não tenha também uma perda patrimonial.

Por fim, informou que não existe dotação orçamentária para a manutenção do Memorial. Essa falta de suporte orçamentário em um setor como o Memorial, acarreta uma má preservação e conservação do seu acervo, bem como dificuldades de catalogação e restauração dos seus bens. Durante a visita ao Memorial, foi constatado que falta material de trabalho, as instalações também precisam de manutenção estrutural, o prédio não tem ar condicionado nas salas. Além disso, não se encontrou nenhum sistema de prevenção de incêndio, o que compromete todo acervo do Memorial.

5.3 CHECAGEM DOS DOCUMENTOS COLETADOS

As balanças de precisão foram consideradas *heritage assets* pela Coordenação do Memorial da UFRPE, com base na avaliação da sua importância histórica para a Instituição.

Como visto no questionário aplicado ao Coordenador do Memorial (Apêndice C), ainda, não existe uma rotina específica para que um bem seja reconhecido como *heritage assets*. Elas são tratadas contabilmente como um bem móvel e fazem parte da conta contábil Ativo Imobilizado. Pela natureza desses bens e pela sua atual localização, eles estão indevidamente classificados.

O pedido de informações sobre os objetos foi feito através do e-Sic (Figura 3) e respondido com os dados descritos no Quadro 7 abaixo:

Quadro 7 - Balanças analíticas da UFRPE

Nr.Bem	Marca	Modelo	VI_Novo	Desc_Bem	Desc_Complemento	VI_Original
2735	SAUTT		280,00	Balança eletrônica c/ analítica, capacidade: ni , cor: azul, c/ braços	Cadeira giratória, c/braço, estofada em iebral skin espaldar baixo estofada com espuma injetável de homm, revestimento em vinil/courvim na cor preta	270,14
2773	ASE		3.214,00	Balança analítica.	Balança analítica	2.584,06
2782	SARTORI US		6.043,00	Balança de precisão.	Balança de precisão nr. do patrimônio 000799-00.	5.830,29
2783			6.043,00	Balança de precisão.	Balança analítica eletrônica, sensibilidade de 0,0001 mg e reprodutibilidade de 0,01 mg, com capacidade de 200g.	5.830,29
2785			2.900,00	Balança tipo plataforma aopometrica, capacidade: 5kg		2.331,60
2786			6.881,00	Balança de precisão analógica.	Balança de precisão patrimônio 001228-00.	5.532,33
2787	MARTE	A200	2.099,00	Balança eletrônica c/display digital semi-analítica, capacidade: 200 gramas	Balança analítica	1.687,60
42.471/69	SAUTER	42	,01	Balança analítica Sauter, capacidade 200 gramas.	Balança analítica	Não consta

Fonte: Dados fornecidos pelo e-Sic- adaptado pela autora (as balanças de patrimônio 3876, 72055/76 que foram fotografadas não constavam no registro do patrimônio).

Observou-se que os tombamentos das balanças de precisão existentes no Memorial, estão divergentes em alguns itens com o tombamento do Setor de Patrimônio. Reforçando a dissociação entre a atuação dos dois setores. Bem como a descrição de alguns desses itens também não está de acordo com o visto e fotografado no Memorial: algumas balanças estão descritas como sendo outro objeto, como é o caso da balança de tombamento 2735, que tem em sua descrição completa a especificação de uma cadeira giratória.

Esses bens apresentam valores originais (históricos) e valores novos (valor reavaliado) representados no quadro 7, acima. Os quais foram estabelecidos por uma empresa contratada pela UFRPE em 2013/2014, para fazer a reavaliação dos bens institucionais, como dito anteriormente na entrevista com o Diretor da Divisão de Patrimônio.

Embora a Divisão de Patrimônio tenha o valor de aquisição desses bens, para a Instituição eles são considerados como um bem comum e não como um *heritage assets*, e, portanto, sofrem depreciação normalmente. O que contraria a natureza de um *heritage assets*.

No Balancete Contábil da Instituição, obtido através do Portal da Transparência (Anexo 2), apesar de existir no Ativo Imobilizado uma conta contábil denominada como obras de arte e peças para exposição, os bens objeto de estudo não estão categorizados nesse item, segundo informações da Divisão de Patrimônio, eles continuam na conta aparelhos de medição e orientação. Fato que compromete a *accountability* da UFRPE, pois demonstra uma falha no processo de gestão da informação patrimonial, o que resulta em uma divulgação da informação contábil não tão transparente e que ocasiona uma perda de dados para os gestores nas suas tomadas de decisão. Bem como, analisando a resposta do Coordenador do Memorial em relação a relevância na evidenciação contábil dos *heritage assets*, percebe-se que a não apresentação desses bens na sua real função, ou categoria em que se encontram, faz com que a Gestão, contabilmente falando, não tenha conhecimento de seus bens culturais. O que pode significar um prejuízo contábil.

5.4 PROPOSIÇÕES PARA UMA NOVA GESTÃO DE BENS CULTURAIS DA UFRPE

Pela observação dos aspectos analisados, esse trabalho buscou propor alternativas para o reconhecimento e evidenciação contábil dos *heritage assets* nos demonstrativos contábeis da UFRPE, com o objetivo de tornar a sua gestão mais transparente e com um melhor controle dos bens que compõem o seu patrimônio, pois desta forma, não só haveria a perspectiva de uma boa governança na gestão da instituição, como também acarretaria na melhor valoração e evidenciação da representatividade dos bens patrimoniais.

Em atendimento ao primeiro objeto específico, com base na literatura estudada e pelas descrições encontradas nas NBC TSP Estrutura Conceitual, antes de serem reconhecidos e evidenciados, identificou-se que os *heritage assets* são fatos que geram informações contábeis, e que por isso devem apresentar todos os atributos que uma informação contábil de qualidade deva possuir: relevância, confiabilidade, compreensibilidade, tempestividade e comparabilidade, para enfim ser contabilizado, percorrendo todos os estágios da informação contábil.

As normas contábeis que versam sobre reconhecimento, mensuração e evidenciação dos *heritage assets* vem destacado a relevância desse reconhecimento para a entidade, se os valores informados desses bens estão devidamente mensurados e quais os critérios que foram utilizados para esse fim.

Quanto ao segundo objetivo específico, no item 3 deste trabalho, vê-se os fundamentos e aspectos conceituais dos *heritage assets*, não se detendo, contudo, aos critérios de mensuração desses bens, por não fazer parte dos objetivos desse trabalho.

Por fim, quanto ao terceiro objetivo específico, através da entrevista efetuada, dos questionários aplicados e do Relatório de Gestão analisado, foi constatado que a Instituição ainda não possui uma gestão dos bens patrimoniais culturais, representado uma perda na valoração e no conhecimento desses bens.

Conclui-se que os bens, objeto do estudo, passaram pelo processo de musealização, mesmo sem estar definido as etapas desse processo. De acordo com o questionário aplicado ao Coordenador do Memorial, a seleção dos objetos a serem musealizados tem por base o valor para a história da Instituição.

Eles são valorados pelo valor de compra, mas não são identificados contabilmente como *heritage assets*. Não são reconhecidos pelos seus valores históricos, educacionais e culturais. Desta forma, como a Instituição ainda não possui uma forma de mensurar os seus valores justos, não poderão ser reconhecidos nas demonstrações contábeis. Porém, propõe-se à Instituição apresentar os *heritage assets*, objeto de estudo deste trabalho, nas notas explicativas, especificando suas características, seu valor histórico, educacional e cultural. Pois conforme a literatura já estudada, seria relevante para a instituição a sua divulgação. Ainda que, eles não estejam identificados como tal.

Sugere-se então que, enquanto as normas legais para os *heritage assets* não sejam definidas para o setor público brasileiro, os setores de Patrimônio, Contabilidade e Memorial desenvolvam um trabalho em conjunto para identificar qual a melhor base de mensuração a

ser aplicada na Instituição, e que os bens (ao menos os já musealizados) possam ser evidenciados nas Notas Explicativas das demonstrações contábeis da UFRPE.

O fato do Departamento de Contabilidade e da Divisão de Patrimônio ressaltarem em suas falas que os controles dos bens culturais ainda são embrionários, revela uma limitação da UFRPE no que diz respeito ao tratamento contábil dos *heritage assets*. O que inclusive, é previsto na literatura, quando Pires et al (2017), já afirmavam as dificuldades existentes em se encontrar atributos específicos para esse tipo de ativo.

Nesse sentido, considerando as análises de Loureiro (2007) sobre musealização, recomenda-se, primeiramente, que a UFRPE adote as seguintes medidas para reduzir as limitações acima, e assim ter subsídios para que os *heritage assets* possam receber algum tratamento contábil nas demonstrações contábeis da instituição:

1. Levando em conta a realidade orçamentária e de pessoal do Memorial, e idealizando um momento mais promissor, propõe-se ao Memorial estabelecer um fluxo de trabalho em que fosse evidenciado o desenvolvimento das coleções, a documentação, a preservação e manutenção das mesmas. O Memorial seria uma fonte de informação ativa na Instituição, segundo o que preconiza Augustin e Barbosa (2018).

Nessa etapa caberia ao Memorial da UFRPE efetuar um manual de normas de gestão museológica, o qual pudesse ser seguido continuamente, independente da gestão. Seria feito uma padronização das normas, seguindo as orientações e regulamentações de órgãos ligados à área de museologia: como por exemplo o Instituto Brasileiro de Museus (IBRAM), que já estabeleceu padrões mínimos para gestão de museus, através da lei 11.904/2009, Estatuto dos Museus.

Apesar de parte do acervo hoje, já estar disponibilizado na página web do Memorial, sugere-se o desenvolvimento de um sistema de gerenciamento de dados informatizados das coleções, em que constariam campos específicos discriminados pelo IBRAM no Inventário Nacional dos Bens Culturais Musealizados (INBCM), já devidamente regulamentado pela Instrução Normativa nº 1, de 31 de julho de 2014, que indica os seguintes campos de informação, segundo a Instrução Normativa nº 2, de 1 de setembro de 2014:

- a) número de registro;
- b) situação em que se encontra o objeto dentro do Memorial: 1-localizado, 2 – não localizado, 3 – excluído;
- c) denominação que identifica o objeto;
- d) resumo descritivo do objeto, descrevendo suas características e sua função original;

- e) dimensões físicas do objeto;
- f) material /técnica que compõem os objetos;
- g) estado de conservação em que se encontram os objetos;
- h) condições de reprodução: informação indicando se há alguma restrição a reprodução ou divulgação da imagem do objeto.

No manual de normas de gestão museológica constaria os critérios a serem utilizados para tirar um objeto de seu contexto original e lhe proporcionar um novo significado: seria sua importância histórica, educacional, cultural? O IBRAM através da mesma lei 11.904/2009, preconiza que os museus devam criar uma Política de Aquisições e Descartes, que possui as seguintes funções:

Esse documento serve para que o museu: I. adquira um bem cultural em consonância com o seu planejamento conceitual, com as linhas de acervo e com a pesquisa do museu (portanto, é necessário que já haja uma definição prévia de seu planejamento conceitual – missão, visão, valores – o que corresponde à primeira etapa de construção de um Plano Museológico); II. dê transparência, seriedade ao processo decisório e respaldo à tomada de decisão, quanto às novas aquisições e descartes de bens; III. estabeleça e divulgue os critérios técnicos e administrativos para o processo de aquisições e descartes de bens culturais; IV. mantenha o equilíbrio e a integridade na formação dos acervos; V. melhore a organização e otimização das atividades; VI. respeite a identidade dos acervos; VII. viabilize os descartes de acervos não pertinentes ao seu planejamento conceitual (IBRAM, s/d, p. 26).

Além do disposto nesta Política, a incorporação de objetos ao acervo do Memorial, seguiria, do ponto de vista patrimonial e contábil, os mesmos procedimentos que os bens permanentes da instituição sofrem. Todos esses bens deveriam ter um número identificador, como um número de tombamento, a fim de não se perderem e para um controle mais eficiente.

Essas ações seriam consolidadas com o objetivo de direcionar as áreas de atuação do Memorial, tais como a pesquisa, o ensino e a extensão, bem como com o intuito de garantir a segurança e manutenção do acervo.

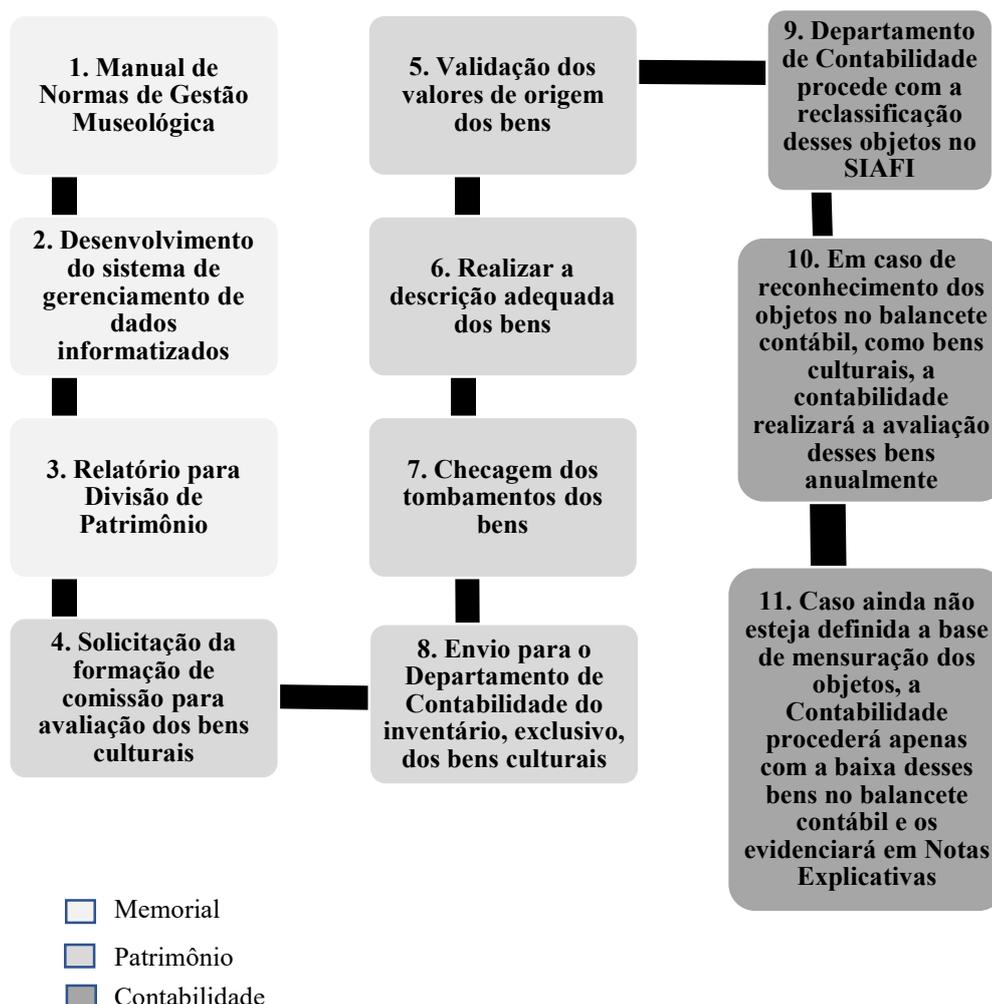
Após essas etapas, seria gerado um relatório para o Patrimônio a fim de que essa Divisão pudesse efetuar o inventário dos bens de acordo com seus novos significados.

2. A Divisão de Patrimônio, com base nas informações fornecidas pelo Memorial e com foco nos bens do objeto de estudo:

- a) verificaria quais balanças já estão tombadas;
- b) as que não tiverem tombamento ou o tombamento estiver divergente, passariam pelo processo de tomo, para evitar que alguns bens ficassem como desconhecidos na Instituição;

- c) procederá a descrição adequada de cada item (pois conforme foi visto no Quadro 7 tem bens com a descrição divergente);
 - d) confirmaria os valores de origem desses bens de acordo com o que se apresenta no Quadro 7, para que pudesse servir de base para os métodos de mensuração que fossem adotados pela Instituição;
 - e) solicitaria a formação de uma Comissão com membros da Contabilidade e do Memorial, para definir qual a base de mensuração, mais apropriada, a ser adotada para avaliação dessas balanças, baseada nas normas estabelecidas na NBC TSP – Estrutura Conceitual;
 - f) enviaria para a contabilidade um inventário com esses objetos, informando que se trata de bens culturais e que deveriam ser classificados como *heritage assets*.
3. O Departamento de Contabilidade de posse do inventário procederá:
- a) a reclassificação desses objetos, no Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), que hoje estão classificados em uma conta contábil distinta de sua função; o que provoca uma perda na qualidade da *accountability* da gestão com relação a sua realidade patrimonial e contábil;
 - b) caso não seja definido a base de mensuração desses bens, já os evidenciará em Notas Explicativas, justificando o motivo de ainda não os contabilizar, mas demonstrando a sua existência, sua importância histórica, cultural e educacional para a Instituição, aprimorando dessa forma a transparência da gestão patrimonial e contábil;
 - c) caso a UFRPE, opte em reconhecer esses bens, sugere-se utilizar os critérios existentes na NBC TSP 07- Ativo Imobilizado, item 9 (Patrimônio cultural), pois são as normas específicas para o setor público;
 - d) em caso de reconhecimento dos objetos, deveria proceder com a avaliação anual dos mesmos.

No Quadro 8 abaixo, pode-se ver um resumo dessas medidas sugeridas para os setores envolvidos com a gestão dos bens culturais:

Quadro 8 - Medidas propostas para gestão dos bens culturais

Fonte: elaborado pela autora

Além das sugestões específicas para os bens do Memorial da UFRPE, cuja incorporação pode ser um modelo para os demais bens da Instituição, sugere-se que seja solicitado ao Curso de Artes da Unidade Acadêmica de Educação a Distância da UFRPE, um relatório de todas as obras de artes encontradas no Campus da Rural, e que foram recentemente catalogadas, através do Catálogo de Artes da UFRPE, pois como representam a história da Instituição, devem compor o acervo histórico da mesma e já poderiam passar por um processo de incorporação semelhante àquele sugerido para o Memorial.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste trabalho foram priorizadas as normas nacionais e internacionais, bem como a escassa literatura que versa sobre os conceitos e formas de contabilização dos *heritage assets*. Esta pesquisa foi organizada de forma exploratória. Porém, os resultados da mesma, poderão contribuir com um melhor entendimento do problema em torno da contabilização dos *heritage assets* em uma instituição pública federal.

A primeira motivação para o desenvolvimento da pesquisa foi a ausência da representação desses bens nos relatórios financeiros da entidade. Resultando em uma perda no valor patrimonial da instituição, tanto no sentido econômico, como no sentido histórico e cultural. A segunda motivação foi a necessidade de uma melhor *accountability* e de se buscar uma maneira de cumprir com a legislação que será implantada a partir de 2021.

Pelas leituras da literatura existente, vê-se a falta de legislação definitiva e específica desses bens. Como já foi dito anteriormente, as lacunas na literatura e nos normativos brasileiros impedem o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação desses bens. Na realidade, nos demais países que possuem essas normas, também existem brechas no seu entendimento, e não atendem aos problemas decorrentes da natureza e das circunstâncias particulares dos objetos musealizados.

Apesar das IPSAS e do MCASP trazer algumas normas sobre a contabilização dos ativos patrimoniais (bens culturais), elas são muito incipientes, principalmente com relação aos procedimentos contábeis dos *heritage assets*, necessitando que seja agregado mais dispositivos que possam orientar os profissionais a cumprirem a implantação das normas internacionais relativa ao reconhecimento, mensuração, evidenciação dos bens culturais a partir de 2021.

A preocupação com a postura contábil do patrimônio musealizado, resulta em que se possa destinar uma parcela dos recursos institucionais já tão escassos, para o setor de preservação/museus/memorial. A partir do momento em que os bens culturais fizerem parte de uma demonstração contábil, mesmo em Notas explicativas, eles serão visualizados pela gestão como um item que apresenta valores não só econômicos, mas culturais, históricos e educacionais e precisa ser objeto da gestão institucional.

No que diz respeito ao estudo da coleção de balanças de precisão da UFRPE, a pesquisa apontou que a Universidade ainda não possui controle contábil diferenciado desses bens, e, portanto, não executa o reconhecimento e evidenciação dos bens culturais. Sugere-se que a Universidade, a partir das medidas citadas no item 5.4, passe a considerá-los, ao menos,

nas notas explicativas das demonstrações contábeis da Instituição, já que é uma coleção pequena, bem catalogada, inclusive com custo histórico.

Diante do exposto, propõem-se à UFRPE, se ater aos dispositivos trazidos pelo MCASP, NBC TSP 07 e pelas IPSAS, procurando estudá-los e adaptá-los à sua realidade, bem como sugerindo melhorias nesses normativos. Pois, apesar do desafio com avaliação de ativos patrimoniais, em razão de suas características inerentes, ele não deve ser subestimado, é importante que os órgãos executores participem do processo de alteração e implementação dessas normas. Por mais que seja um procedimento difícil de ser executado, a sua implementação possibilitará às organizações aperfeiçoarem seus registros contábeis, dando mais ênfase ao controle patrimonial e proporcionando uma melhor *accountability*, além de possibilitar ao setor responsável por esses bens, dispor de algum recurso para manutenção e desenvolvimento dos mesmos.

Por fim, ressaltamos que a pesquisa apresentou limitações decorrentes da escassa literatura, da ausência de uma legislação específica, bem como também de uma limitação na etapa final de coleta de dados que ficou comprometida com o momento da pandemia.

Sugere-se, portanto, que sejam realizadas mais pesquisas sobre a contabilização dos *heritage assets* em virtude do rico acervo que essa Instituição demonstrou possuir e que não é demonstrada em seus relatórios contábeis. Seria oportuno, realizar pesquisas sobre o tema em instituições semelhantes, a fim de identificar realidades similares e analisar se as propostas aqui sugeridas se enquadram em outras instituições de ensino superior federais, bem como nos demais órgãos e autarquias públicas federais.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, André Porfírio de. **Valoração de ícones artísticos do museu do Senado Federal do Brasil: Uma análise da relação entre valor econômico e cultural**. 2016. 127 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, 2016. Disponível em: <http://repositorio.unb.br/handle/10482/22723>. Acesso em: 02 de jul. de 2019.
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti (2000). **Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2000.
- ALMEIDA, Maria Goreth Miranda; EL HAJJ, Zaina Said. Mensuração e avaliação do ativo: uma revisão conceitual e uma abordagem do goodwill e do ativo intelectual. **Caderno de Estudos**, n. 16, p. 01-16, 1997. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/cest/n16/n16a05.pdf>>. Acesso em: 01 de jul. de 2019.
- ARARIPE, Fátima Maria Alencar. Do patrimônio cultural e seus significados. **Transinformação**, v. 16, n. 2, p. 111-122, 2004.
- AUSTRALIAN ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **AASB 116: Property, Plant and Equipment**. Victoria. Disponível em:<https://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB116_08-15_COMPdec16_01-19.pdf>. Acesso em 01 de abril de 2020.
- BAIRRAL, Maria Amália da Costa; SILVA, Adolfo Henrique Coutinho e; ALVES, Francisco José dos Santos. Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 49, n. 3, p. 642 a 675, abr. 2015. ISSN 1982-3134. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/49087/47824>. Acesso em: 30 de mai. de 2019.
- BARKER, P. (2006). *Heritage Assets can accounting do better?* **Accountancy Ireland**, v. 38, n.4, p. 48-50, 2006.
- BARTON, A. D. (1999). A trusteeship theory of accounting for natural capital assets. **Abacus**, Vol.35, nr.2, p.207-222, 1999.
- BARTON, A. D. (2000). Accounting for public heritage facilities – assets or liabilities of the government? **Accounting, Auditing & accountability Journal**, Vol.13 n. 2, p. 219- 235, 2000.
- BARTON, A. D. (2005). The conceptual arguments concerning accounting for public heritage assets: a note. **Accounting, Auditing & accountability Journal**, Vol.18 n. 3, p. 434-440, 2005.
- BENHAMOU, Françoise (2016), **Economia do patrimônio cultural**. São Paulo: Edições Sesc São Paulo, 2016 – 1.119Kb; e-PUB.
- BEZERRA, Dayvison Spindola Soares. **Uma Análise da Relação entre Receitas e Despesas Públicas e o Desenvolvimento Educacional dos Municípios Brasileiros, de 2008 a 2011, segundo o Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal**. 2cole016. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Pernambuco.
- BIONDI, L., & Lapsley, I. (2014). Accounting, transparency and governance: the *heritage assets* problem. **Qualitative Research in Accounting & Management**, 11(2), 146-164.
- Brasil. **Lei 12.527**, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de

maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm. Acesso em: 05 de jun. de 2019.

_____. **Lei 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o código civil brasileiro. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 24 de jul. de 2019.

_____. **Lei Complementar 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 05 de jun. de 2019.

_____. **Lei Complementar 131**, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm. Acesso em: 05 de jun. de 2019.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. MCASP. Versão 2019. Brasília, (2018). Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/695350/CPU_MCASP+8%C2%AA%20ed+-+publica%C3%A7%C3%A3o_com+capa_3vs_Errata1/6bb7de01-39b4-4e79-b909-6b7a8197afc. Acesso em: 05 de jun. de 2019.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria 548 de 24 de setembro de 2015**. Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sob a mesma base conceitual. Disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/653221/Item+1+-+Portaria+548-2015+-+PIPCP.pdf/094a16c7-930a-47af-87d9-22ce78053514>. Acesso em: 01 de jul. 2019.

_____. Ministério do Planejamento Desenvolvimento e Gestão. **Portaria 385 de 28 de novembro de 2018**. Institui o Sistema Integrado de Gestão Patrimonial - Siads, no âmbito da Administração Pública federal direta, autárquica e fundacional e empresas públicas dependentes do Poder Executivo Federal. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/687834/Portaria+n%C2%BA%20385/bdea025d-d0fa-4729-9e39-02573ab07430>>. Acesso em 12 de jul. de 2019.

_____. Ministério do Turismo. Instituto Brasileiro de Museus. **Lei 11.904 de 14 de janeiro de 2009**. Institui o Estatuto de Museus e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11904.htm>. Acesso em 12 de abril de 2020.

_____. Ministério do Turismo. Instituto Brasileiro de Museus. **Resolução Normativa nº 2 de 29 de agosto de 2014**. Estabelece os elementos de descrição das informações sobre o acervo museológico, bibliográfico e arquivístico que devem ser declarados no Inventário Nacional dos Bens Culturais Musealizados, em consonância com o Decreto nº 8.124, de 17 de outubro de 2013. Disponível em: <<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=1&pagina=14&data=01/09/2014>>. Acesso em 12 de abril de 2020.

_____. UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO. **Relatório de Gestão 2018**. Recife, 136 p. Disponível em: <http://www.ufrpe.br/sites/www.ufrpe.br/files/RELAT%C3%93RIO%20DE%20GESTAO%202018.pdf>. Acesso em: 12 de jul. de 2019.

_____. UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO. **O Livro dos Cem Anos – Memorial fotográfico da UFRPE**. Recife, 2012. Disponível em: <https://issuu.com/ufrpeonline/docs/memorialfotografico/106>>. Acesso em: 12 de jul. de 2019.

_____. UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO. CATALOGO DAS ARTES. Disponível em: <https://www.catalogodasartes.com.br/obra/PeePAD/>>. Acesso em 29 de abr. de 2020.

_____. UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO. CATALOGO DE ARTES DA UFRPE, Disponível em: http://editora.ufrpe.br/catalogo_artes> . Acesso em 28 de abr. de 2020

_____. UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO. CATALOGO DE ARTES DA UFRPE, Disponível em: <http://ww5.ead.ufrpe.br/artesufrpe/>>. Acesso em 28 de abr. de 2020.

CAMPOS, A. M. *Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português?* **Revista de Administração Pública**, FGV, Rio de Janeiro, v. 24, n. 2, mar./abr. p. 30-50, 1990. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/9049>>. Acesso em 23 de jul.de 2019.

CAMPOS, R., Paiva, D., & Gomes, S. (2013). Gestão da informação pública: um estudo sobre o Portal Transparência Goiás. **Sociedade e Estado**, 28(2), 393-417.

CENTRO LATINOAMERICANO DE ADMINISTRACIÓN PARA EL DESARROLLO. CONSEJO CIENTÍFICO. **La responsabilización en la nueva gestión pública latinoamericana**. Editorial Universitaria de Buenos Aires, 2000. Disponível em: <http://old.clad.org/portal/investigaciones/investigaciones-concluidas/la-responsabilizacion-en-la-nueva-gestion-publica>>. Acesso em: 15 de jul. de 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Resolução CFC nº. 1.121/08**. Aprova a NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Brasília, março 2008. Disponível em: http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2008/001121>. Acesso em: 01 de junho de 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade. Contabilidade Aplicada ao Setor Público. NBCs T 16.1 a 16.11/** Conselho Federal de Contabilidade. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 20012. Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/11/setor_publico.pdf>. Acesso em: 01 de jun.de 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.129 de 25 de nov. de 2008**. Disponível em: http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001129&arquivo=Res_1129.doc>. Acesso em: 02 de jul. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.374 de 16 de dez. de 2011**. Disponível em: http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1374.pdf>. Acesso em: 01 de jun. de 2019.

DA SILVA, A., De Souza, T. R., & Klann, R. C. (2016). Tempestividade da informação contábil em empresas familiares brasileiras. **RAE-Revista de Administração de Empresas**, 56(5), 489-502.

DE ADMINISTRAÇÃO, Centro Latino-Americano. Uma nova gestão pública para a América Latina. In: **Revista do Serviço Público**. 1999. p. 121.

DE CARVALHO, Antônio Manoel R.; NAKAGAWA, Masayuki. Um olhar fenomenológico sobre a "res" da logística contábil na identificação dos custos. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2001. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2892>>. Acesso em: 01 de junho de 2019.

DE IUDÍCIBUS, Sérgio; MARION, José Carlos. **Curso de contabilidade para não contadores**. EDA Atlas SA, 2011.

DE OLIVEIRA, D. B., & Malinowski, C. E. (2016). A importância da Tecnologia da Informação na Contabilidade Gerencial. **Revista de Administração**, 14(25), 3-22.

DE PINHO, José Antonio Gomes; SACRAMENTO, Ana Rita Silva. *Accountability: já podemos traduzi-la para o português?* **Revista de Administração Pública-RAP**, v. 43, n. 6, p. 1343-1368, 2009. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v43n6/06.pdf>. Acesso em: 01 de jul. 2019.

ELLWOOD, S., & Greenwood, M. (2016). Accounting for *heritage assets: does measuring economic value 'kill the cat'?* **Critical Perspectives on Accounting**, 38, 1-13.

FEDERAL ACCOUNTING STANDARDS ADVISORY BOARD. *Statement of Federal Financial Accounting Standards 29: heritage assets and stewardship land*. Washington: Fasab, 2019. Disponível em: <https://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/BridgePage&cid=1176168965945>. Acesso em 05 de jan de 2020.

FIGUEIRA, Lissa da Cunha, SILVA, Taynara Alves. **O processo de convergência às normas internacionais de contabilidade pública: um estudo empírico do setor público de Volta Redonda**. 2014. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Instituto de ciências Humanas e Sociais, Universidade Federal Fluminense, Niterói. Disponível em: <https://app.uff.br/riuff/handle/1/1982>. Acesso em: 26 de jul.2019.

FINANCIAL REPORTING COUNCIL. **FRS 102 The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland**. London: FRC, 2015. Disponível em: <<http://www.frc.org.uk/getattachment/e1d6b167-6cdb-4550-bde3-f94484226fbd/FRS-102-WEB-Ready-2015.pdf>>. Acesso em: 08 de jan. 2020.

FONSECA, Zureique Maria Goldstein Costa. **Gestão do Patrimônio Cultural da Faculdade de Direito do Recife (1980-2012)**. 2013. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Pernambuco.

GAMA, Janyluce Rezende; DUQUE, Claudio Gottschalg; DE ALMEIDA, José Elias Feres. Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. **Revista de Administração Pública**, v. 48, n. 1, p. 183-206, 2014. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0034-76122014000100008&script=sci_abstract&tlng=pt. Acesso em: 10 de jan de 2020.

Gelbcke, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo; IUDIBUCIUS, Sergio; MARTINS, Eliseu. **Manual de Contabilidade Societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC**. 3ª ed., São Paulo: Atlas, 2018.

GIL, Antônio Carlos, **Metódos e técnicas de pesquisa social**. 6ª edição. São Paulo: Atlas, 2008.

GONÇALVES, O., & Ott, E. (2002). A evidenciação nas companhias brasileiras de capital aberto. **Encontro nacional da anpad (enanpad)**, v. 26, 2002.

GRANATO, Marcus et al. Objetos de ensino e o patrimônio cultural de ciência e tecnologia no Brasil e em Portugal: contribuições sobre levantamentos e inventários como instrumentos de preservação em escolas de ensino médio. **Anais do Museu Paulista: História e Cultura Material**, v. 26, 2018.

HASSAN, Nor Laili et al. The accounting practices of *heritage assets*. **International Journal of Economics and Financial Issues**, v. 6, n. 6S, p. 80-83, 2016.

HENDRIKSEN, Eldon S., VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999. Tradução da 1ª edição americana por Antonio Z. Sanvicente.

HOOPER, Keith; KEARINS, Kate; GREEN, Ruth. *Knowing “the price of everything and the value of nothing”: accounting for heritage assets*. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol.18, n. 3, p.410-433, 2005.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **International Public Sector Accounting Standard 17: Property, Plant And Equipment**. New York: IPSASB, 2006. Disponível em: <<https://www.IFAC.org/system/files/publications/files/IPSAS-17-property-plant-2.pdf>> Acesso em: 28 jan.2020.

INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **Consultation Paper - Financial reporting for heritage in the public sector**. Disponível em: <<https://www.IFAC.org/system/files/publications/files/IPSASB-Consultation-Paper-Financial-Reporting-for-Heritage-in-the-Public-Sector.pdf>>. Acesso em: 28 jan. 2020.

LOUREIRO, Maria Lucia de Niemeyer Matheus. Fragmentos, modelos, imagens: processos de musealização nos domínios da ciência. **DataGramaZero-Revista de Ciência da Informação**, v. 8, n. 2, 2007. Disponível em: http://www.brapci.inf.br/_repositorio/2010/01/pdf_6672718581_0007554.pdf. Acesso em 18 de fev. de 2020.

MADEIRA, Geová José et al. Harmonização de Normas Contábeis: um estudo sobre as divergências entre Normas Contábeis Internacionais e seus reflexos na Contabilidade Brasileira. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, n. 1, p. 115-139, 2004.

Martins, E., & Lisboa, L. P. (2005). Ensaio sobre cultura e diversidade contábil. **Revista Brasileira de Contabilidade**, 152.

MARTINS, Orleans Silva et al. Uma discussão conceitual sobre o tratamento contábil dos *heritage assets*. **ConTexto**, v. 14, n. 26, 2014. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/47736/uma-discussao-conceitual-sobre-o-tratamento-con--->>. Acesso em: 25 de jul. de 2019.

MARTINS, Vinícius Gomes. **Relevância e confiabilidade na mensuração de ativos a valor justo por empresas listadas na BM&FBOVESPA**. 2012. 101 f. 2012. Dissertação (Mestrado) - UNB-UFPB-UFRN, João Pessoa.

MEDEIROS, A. K. D., Crantschaninov, T. I., & Silva, F. C. D. (2013). Estudos sobre accountability no Brasil: meta-análise de periódicos brasileiros das áreas de administração, administração pública, ciência política e ciências sociais. **Revista de Administração Pública**, 47(3), 745-775.

MENDONÇA, Germana Oliveira Almeida. **Acesso à informação pública na UFPB: estudo de caso da Coordenação de Contabilidade e Finanças da PRA**. 2017 Dissertação (Mestrado em Ciência da Informação) UFPB., João Pessoa, 2017. Disponível em: <<https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/tede/9712>>. Acesso em 28 de jul. de 2019.

MOTTA, Paulo Roberto de Mendonça. O estado da arte da gestão pública. **Revista de Administração de Empresas**, v. 53, n. 1, p. 82-90, 2013. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/S0034-75902013000100008>>. Acesso em 26 de jul. de 2019.

NASCIMENTO, A. M., & Reginato, L. (2008). Divulgação da informação contábil, governança corporativa e controle organizacional: uma relação necessária. **Revista Universo Contábil**, 4(3), 25-47.

NASCIMENTO, Leonardo S. do. **A reforma da contabilidade governamental brasileira: a necessária revisão dos preceitos vigentes em face das demandas de informações e do esforço de harmonização nacional e internacional**. Brasília: Esaf, 2007. (Monografia premiada com o terceiro lugar no XII Prêmio Tesouro Nacional — 2007. Tributação, Orçamento e Sistemas de Informação sobre Administração Financeira Pública. Florianópolis, SC).

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**. 2013. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Pernambuco. Disponível em: <<https://attena.ufpe.br/bitstream/123456789/11084/1/Disserta%20c3%a7%20a3o%20Luis%20Neco%20-%20vers%20digital.pdf>>. Acesso em 10 de fev. de 2020.

Novaes, M. G. L. (2018). **Patrimônio científico nas universidades brasileiras: políticas de preservação e gestão das coleções não vinculadas a museus**. Disponível em: <http://www.repositorio-bc.unirio.br:8080/xmlui/bitstream/handle/unirio/12728/mariana_novaes.pdf?sequence=1>. Acesso em 10 de fev. de 2020.

O'DONNELL, Guillermo. *Accountability* horizontal e novas poliarquias. **Lua nova**, v. 44, n. 98, p. 27-54, 1998. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/S0102-64451998000200003>>. Acesso em: 01 de jun. de 2019.

PICCOLI, Marcio Roberto; KLANN, Roberto Carlos. **A percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)**. 2015. Disponível em: <<https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/2388>>. Acesso em 13/02/2020.

PINHO, José Antonio Gomes de; SACRAMENTO, Ana Rita Silva. *Accountability: já podemos traduzi-la para o português?* **Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 6, p. 1343-1368, 2009. Disponível em: <https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0034-76122009000600006&script=sci_arttext&tlng=pt>. Acesso em 01 de mai. de 2019.

PIRES, C. B. (2018). **Critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação de heritage assets: um estudo comparativo em museus australianos, ingleses e neozelandeses utilizando abordagem da Teoria Institucional**. 2018. 269 f., il. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2018.

PIRES, C. B. et al. *Heritage assets*: procedimentos para o reconhecimento e mensuração adotados pelos museus. **RACE, Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, v. 14, n. 2, p. 623-652, maio/ago. 2015. Disponível em: <<http://editora.unoesc.edu.br/index.php/race>>. Acesso em: 23 de fev. de 2020.

Pires, C. B., Ribeiro, D. C., Niyama, J. K., & Matias-Pereira, J. (2017). *Heritage Assets*: desafios para a sua mensuração. **Universitas: Gestão e TI**, 7(1). Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.5102/un.gti.v7i1.3922>>. Acesso em: 01 de jun. de 2019

PIRES, Charline Barbosa et al. *Heritage Assets*: procedimentos para o reconhecimento e a mensuração adotados pelos museus. **RACE-Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, v. 14, n. 2, p. 623-652, 2015. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/37480/heritage-assets--procedimentos-para-o-reconhecimento-e-a-mensuracao-adotados-pelos-museu>>. Acesso em: 01 de jun. de 2019.

PONTE, V. M. R., & Oliveira, M. C. (2004). A prática da evidenciação de informações avançadas e não obrigatórias nas demonstrações contábeis das empresas brasileiras. **Revista Contabilidade & Finanças**, 15(36), 7-20.

POULOT, Dominique (2017) A Compreensão do Patrimônio Contemporâneo e seus Limites. **Revista do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional**, nr. 36, p.107-135. Disponível em:

<https://www.academia.edu/35092364/Dominique_Poulot_A_compreens%C3%A3o_do_patrim%C3%B4nio_contempor%C3%A2neo_e_seus_limites>. Acesso em 03/02/2020.

Prefeitura do Cidade do Recife, **LEI Nº 18.672**, 16 DE DEZEMBRO DE 2019. Disponível em: <http://transparencia.recife.pe.gov.br/uploads/pdf/Volume%20I%20-%20LOA%202020_b25b118a37c4959a7bb9c0ea6585b55f.pdf>. Acesso em 13/01/2020.

RIBEIRO FILHO, José Francisco; LOPES, Jorge; PEDERNEIRAS, Marcleide. **Estudando teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SANO, Hironobu; ABRUCIO, Fernando Luiz. Promessas e resultados da Nova Gestão Pública no Brasil: o caso das organizações sociais de saúde em São Paulo. **Revista de Administração de Empresas**, v. 48, n. 3, p. 64-80, 2008. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/S0034-75902008000300007>>. Acesso em: 26 de jul. de 2019.

SANTANA, Esdras Carlos de; BARBOSA, Alex Sandro de Oliveira; OLIVEIRA, Larissa Gomes de. *Heritage assets* no Brasil: um estudo de caso sobre a Ilha Fiscal. **Pensar Contábil**, v. 17, n. 64, 2016. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/39910/heritage-assets-no-brasil--um-estudo-de-caso-sobre-a-ilha-fiscal>>. Acesso em: 20 de jul. de 2019.

SECCHI, Leonardo. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. **Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 2, p. 347-369, 2009. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v43n2/v43n2a04.pdf>>. Acesso em: 28 de jul. de 2019.

SILVA, Neima Quele Almeida da; MÜLLER, Carlos André da Silva. Nova contabilidade pública: potenciais benefícios de valoração dos heritage assets para sustentabilidade ambiental. **Amazônia, Organizações e Sustentabilidade**, v. 2, n. 2, p. 19-32, 2013.

SIU, Marx Chi Kong. *Accountability* no setor público: uma reflexão sobre transparência governamental no combate à corrupção. **Revista do TCU**, n. 122, p. 80-89, 2011.

Disponível em: <<https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/197>>. Acesso em: 01 de jul.de 2019.

SOARES, Sandro Vieira; PICOLLI, Icaro Roberto Azevedo; CASAGRANDE, Jacir Leonir. Pesquisa bibliográfica, pesquisa bibliométrica, artigo de revisão e ensaio teórico em administração e contabilidade. **Administração: ensino e pesquisa**, v. 19, n. 2, p. 308-339, 2018. Disponível em: < <http://www.spell.org.br/documentos/ver/50255/pesquisa-bibliografica--pesquisa-bibliometrica--artigo-de-revisao-e-ensaio-teorico-em-administracao-e-contabilidade>>. Acesso em: 01 de junho de 2019.

Souza, A. A. S., & Coutinho Filho, F. B. (2007). Harmonização internacional: um estudo sobre as dificuldades de convergência das normas contábeis brasileiras em relação às normas internacionais de contabilidade (IFRS). In **Congresso USP de Iniciação Científica em Controladoria e Contabilidade (Vol. 4)**.

STAIR, Ralph M.; REYNOLDS, George Walter. Princípios de sistemas de informação: uma abordagem gerencial. 4ª ed. LTC: Rio de Janeiro, 2002.

TAVARES, Adilson de Lima; GONÇALVES, Rodrigo de Souza; NIYAMA, Jorge Katsumi. *Heritage assets*: uma análise comparativa das normas emanadas do FASB, ASB e CFC. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 3, n. 1, p. 65-89, 2010. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/14490/heritage-assets--uma-analise-comparativa-das-normas-emanadas-do-fasb--asb-e-cfc>>. Acesso em: 01 de jun. de 2019.

VALENTE, Nelma Terezinha Zubek; DE CARVALHO, Luiz Nelson Guedes. Características qualitativas da informação contábil: os enfoques do FASB, IASB E CFC. **1º Seminário de Informação Corporativa** (FEA/Universidade de São Paulo). Disponível em: <https://www.researchgate.net/profile/Nelma_Valente/publication/265405832_Characteristicas_qualitativas_da_informacao_contabil_Os_enfoques_do_FASB_IASB_e_CFC/links/540cb380cf2d8daaacdb0e.pdf>. Acesso em 20/03/2020.

ZANIRATO, Silvia Helena. Usos sociais do patrimônio cultural e natural. **Patrimônio e Memória**, v. 5, n. 1, p. 137-152, 2009. Disponível em: <<http://pem.assis.unesp.br/index.php/pem/article/view/145>>. Acesso em: 22 de jul.de 2019.

ZEFF, Stephen A. Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality. **The British Accounting Review**, v. 39, n. 4, p. 290-302, 2007. Disponível em: <<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.212.6842&rep=rep1&type=pdf>> Acesso em 22 de jul. de 2020.

ZUCCOLOTTO, Robson; TEIXEIRA, Marco Antonio Carvalho. *The causes of fiscal transparency: evidence in the Brazilian states*. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 25, n. 66, p. 242-254, 2014. Disponível em:< <http://dx.doi.org/10.1590/1808-057x201410820>>. Acesso em: 01 de jul. de 2019.

APÊNDICE A – FOTOS DAS BALANÇAS DE PRECISÃO

Figura 19 - Balança de precisão tombamento 72055/76



Fonte: produção da própria autora

Figura 20 - Balança de precisão tombamento 2786



Fonte: produção da própria autora

Figura 21 - Balança de precisão tombamento 2782



Fonte: produção da própria autora

Figura 22 - Balança de precisão tombamento 2787



Fonte: produção da própria autora

Figura 23 - Balança de precisão tombamento 2783



Fonte: produção da própria autora

Figura 24 - Balança de precisão tombamento 3876



Fonte: produção da própria autora

APÊNDICE B – TERMO DE CONSENTIMENTO

Prezado,

Sou estudante do curso de Mestrado em Gestão Pública da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) e estou realizando uma pesquisa sob a orientação da professora Emanuela Sousa Ribeiro, cujo tema é - Alternativas para o reconhecimento e evidência contábil dos *heritage assets*: estudo de caso de uma coleção de balanças de precisão em uma Instituição de Ensino Superior.

Solicitamos a sua colaboração participando dessa entrevista, bem como também sua autorização para apresentar, apenas para fins acadêmicos, os resultados deste estudo, pois sua participação será relevante para o entendimento do tema pesquisado.

Esclarecemos que sua participação no estudo é voluntária e, portanto, o(a) senhor(a) não é obrigado(a) a fornecer as informações e/ou colaborar com as atividades solicitadas pela pesquisadora. A pesquisadora estará a sua disposição para qualquer esclarecimento que considere necessário em qualquer etapa da pesquisa.

Atenciosamente

Nome e assinatura da estudante

Local e data

Consinto em participar deste estudo e declaro ter recebido uma cópia deste termo de consentimento.

Nome e assinatura do participante

Local e data

APÊNDICE C – QUESTIONÁRIO APLICADO AO COORDENADOR DO MEMORIAL DA UFRPE

1. Qual a data de sua designação como Coordenador do Memorial?
2. Quantas coleções existem no Memorial?
3. Existe algum obstáculo enfrentado pela sua coordenação para preservação do patrimônio cultural da UFRPE?
4. Existe algum uso habitual do acervo do memorial? Se sim, quais?
5. Como é feito o controle da documentação com referência ao controle do inventário, catalogação, preservação e conservação das coleções?
6. Como são identificados os bens que devem ir para o Memorial, a fim de fazer parte do acervo da Instituição
7. No seu entendimento existe alguma relevância na evidenciação contábil dos *heritage assets* da UFRPE?
8. Como é feita a conservação e preservação do acervo do Memorial?
9. Existe apoio institucional para manutenção do memorial? Algum orçamento é destinado para manutenção do acervo?

**APÊNDICE D – QUESTIONÁRIO APLICADO AO DIRETOR DO
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE**

1. Quanto tempo o Senhor é gestor?
2. Qual a relação do Departamento de Contabilidade com a Divisão de Patrimônio?
3. Qual o tratamento contábil que a UFRPE dá aos seus bens culturais?
4. Existe alguma conta contábil no plano de contas da União que especifique esse tipo de bens?
5. Se a Instituição passar a reconhecer e evidenciar os *heritage assets* qual seria a periodicidade ideal para avaliação desses bens?
6. Como o Senhor percebe o *accountability* na UFRPE?

**APÊNDICE E – ENTREVISTA APLICADA AO DIRETOR DA DIVISÃO DE
ADMINISTRAÇÃO PATRIMONIAL**

1. Qual a relação do Patrimônio com a Contabilidade?
2. Qual a classificação contábil dos bens do estudo de caso-balanças de precisão?
3. Por quê a UFRPE não classifica os bens culturais como *heritage assets*?
4. Como foram aferidos os valores originais e novos das balanças de precisão, objeto do estudo?
5. Como o patrimônio controla os bens culturais móveis?

APÊNDICE F-RESPOSTAS DA ENTREVISTA COM O DIRETOR DA DIVISÃO DE PATRIMÔNIO

1. Qual a relação do Patrimônio com a Contabilidade?

Entrevistado:

A relação entre o Patrimônio e a contabilidade tem que ser a mais estreita possível, porque dependemos do entendimento contábil para fazer essa parte de incorporação e do registro dos permanentes da universidade. Tanto a parte de classificação contábil quanto a parte de análise de algumas situações mais polêmicas.

A entrevistadora perguntou sobre algumas demandas do Setor junto ao Depto de Contabilidade quanto a dúvidas se alguns bens são consumo ou permanente?

Entrevistado:

O entrevistado disse que em uma reunião anterior com o funcionário da Contabilidade, Sr. Francisco²⁵, ouviu do mesmo que o Depto que mais procura a Contabilidade é a Divisão de Patrimônio, porque a legislação em vigor não é muito precisa. Ela é muito superficial, ela deixa brechas, e a Divisão não tem autonomia para decidir se o bem é permanente ou consumo, se deve ou não incorporar. Então é necessário o suporte da contabilidade para tomar algumas decisões. É uma relação com boa comunicação.

2. Qual a classificação contábil dos bens do estudo de caso-balanças de precisão?

Entrevistado:

É usado o plano de contas que está registrado no sistema, tenta ter o máximo de fidelidade possível com o que está no MCASP.

Não usa essa política de herança, de bens de valores históricos, não foi criado uma política dentro da universidade, então a forma que está classificado contabilmente no sistema é o que eles estariam como se fossem equipamentos de medição e orientação.

Não existe registro dessa particularidade.

3. Por que a UFRPE não classifica os bens culturais como *heritage assets*?

Entrevistado:

Falta a criação de uma política nesse sentido.

A entrevistadora alertou sobre a legislação que obriga essa contabilização/evidenciação a partir de 2021. E o entrevistado pediu para que essa legislação fosse enviada para ele, a fim de discuti-la com o Pró- Reitor de Administração.

²⁵ Nome de fantasia para preservar a identidade

4. Como foram aferidos os valores originais e novos das balanças de precisão, objeto do estudo?

Entrevistado:

Os valores foram avaliados sem depreciação, não é feito o RMB. Que compara com o registro do SIAFI. Não existe segurança com a informação que é gerada no sistema.

Os valores foram estabelecidos por uma empresa que fez o inventário. Em 2013, 2014 quando a empresa foi contratada ela tinha também que apresentar a reavaliação dos bens.

O valor original seria o valor histórico e o valor novo seria o valor reavaliado.

A entrevistadora também perguntou por que alguns bens que foram coletados no -E-SIC não vieram com a descrição correta?

Entrevistado:

Um dos casos que se encontra é que na hora de migrar para o sistema, na hora de fazer o registro do banco de dados, alguns bens não vieram com a descrição correta. Foi a IBEL de São Paulo.

Isso foi feito quando houve uma mudança na visão contábil, antigamente não se depreciava os bens públicos, aí houve uma mudança na legislação que obrigou os órgãos se adequarem e essa empresa foi contratada para isso. Ela deixou um rastro de problemas que eles tentam consertar até hoje.

E existe um estudo que será apresentado ao Pró-Reitor de Administração, porque a universidade precisa aderir ao SIADS, que é o sistema estruturante do governo para área de patrimônio, almoxarifado e transporte, E que para aderir a esse sistema é necessária uma base nova. A base atual é muito falha. Como será feito ainda está em estudo.

A entrevistadora também perguntou sobre a existência de um fluxograma sobre a rotina do patrimônio:

Entrevistado:

O entrevistado respondeu que ainda não existe devido a essa possibilidade de mudança de sistema, o que implicaria em mudança de processo. Como o SIADS vem para ser um sistema definitivo, como ele é um sistema estruturante, o setor está aguardando essa definição. A previsão é que é a partir de 2020. O fluxograma será criado a partir da implantação do SIADS.

5. Como o patrimônio controla os bens culturais móveis?

Entrevistado:

Ainda não existe um controle desses bens como bens culturais, eles são controlados como bens móveis comuns.

APÊNDICE G- RESPOSTAS DO QUESTIONÁRIO COM O DIRETOR DO DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE

1. Quanto tempo o Senhor é gestor?

8 anos

2. Qual a relação do Departamento de Contabilidade com a Divisão de Patrimônio?

O Depto Contabilidade presta orientações à Divisão de Patrimônio acerca dos procedimentos de reconhecimento e registro dos bens moveis e imóveis da UFRPE. Por outro lado, a Divisão de Patrimônio encaminha periodicamente ao Depto de Contabilidade os documentos comprobatórios de todas as movimentações (ingressos, baixas e transferências) dos móveis e imóveis da UFRPE para fins de registro contábil.

3. Qual o tratamento contábil que a UFRPE dá aos seus bens culturais?

O Depto de Contabilidade só faz tratamento contábil dos itens patrimoniais em que haja a determinação de valor monetário previamente determinado pela Divisão de Patrimônio. Se não houver essa determinação do valor monetário, tais bens não são tratados pela Contabilidade.

4. Existe alguma conta contábil no plano de contas da União que especifique esse tipo de bens?

Não é do meu conhecimento a existência de contas específicas para *heritages assets*, porém, há contas em que se pode enquadrar tais bens.

5. Se a Instituição passar a reconhecer e evidenciar os *heritage assets* qual seria a periodicidade ideal para avaliação desses bens?

Anual.

6. Como o Senhor percebe o *accountability* na UFRPE?

A UFRPE, sob a ótica contábil, consegue apresentar *accountability* de forma satisfatória sob as visões orçamentária e financeira, porém, sob a visão patrimonial, ainda não apresenta níveis satisfatórios de *accountability*, uma vez que grande parte dos controles patrimoniais ou não existem (como é o caso dos *heritages assets*) ou ainda estão em fase embrionária e carecem ainda de estudos para sua implementação.

APÊNDICE H- RESPOSTAS A QUESTIONÁRIO COM O COORDENADOR DO MEMORIAL

1. Qual a data de sua designação como Coordenador do Memorial?

2008

2. Quantas coleções existem no Memorial?

Coleção única. O acervo não está organizado

3. Existe algum obstáculo enfrentado pela sua coordenação para preservação do patrimônio cultural da UFRPE?

Falta de recursos financeiro e de equipe.

4. Existe algum uso habitual do acervo do memorial? Se sim, quais?

Para a montagem da exposição de longa duração.

5. Como é feito o controle da documentação com referência ao controle do inventário, catalogação, preservação e conservação das coleções?

Não há documentação museológica organizada.

6. Como são identificados os bens que devem ir para o Memorial, a fim de fazer parte do acervo da Instituição

A seleção de novos objetos do acervo é realizada pelo coordenador do Memorial com base em seu valor para a história da instituição.

7. No seu entendimento existe alguma relevância na evidenciação contábil dos *heritage assets* da UFRPE?

Sim. Essa valoração faria com que a gestão entendesse que os objetos culturais tem um valor contábil e que sua perda ou dano se torna também um prejuízo contábil.

8. Como é feita a conservação e preservação do acervo do Memorial?

Limpeza simples.

9. Existe apoio institucional para manutenção do memorial? Algum orçamento é destinado para manutenção do acervo?

Não há dotação orçamentária para a manutenção do memorial.

ANEXO 1- RESOLUÇÃO QUE APROVA O REGIMENTO DO MEMORIAL DA UFRPE

UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO
SECRETARIA GERAL DOS CONSELHOS DE ADMINISTRAÇÃO SUPERIOR
CONSELHO UNIVERSITÁRIO

RESOLUÇÃO Nº 80/90.

EMENTA: Homologa o Parecer Nº 19/90 da Câmara de Política e Legislação deste Conselho.

O Presidente do Conselho Universitário da Universidade Federal Rural de Pernambuco, no uso de suas atribuições e tendo em vista a Decisão Nº 83/90 deste Conselho, exarada no Processo UFRPE Nº 23082,0006652/90, em sua VII Reunião Ordinária, realizada no dia 1º de agosto de 1990,

R E S O L U E

Art. 1º - Homologar o Parecer Nº 19/90 da Câmara de Política e Legislação deste Conselho, que aprovou em sua competência, o Regimento do Memorial da Universidade Federal Rural de Pernambuco - UFRPE, oriundo pela Resolução Nº 62/84, de 03 de outubro de 1984 do Conselho Universitário, o qual se encontra anexado a esta Resolução, conforme consta do Processo UFRPE Nº 23082,0006652/90 acima mencionado.

Art. 2º - Revoga-se as disposições em contrário.

Sala dos Conselhos da UFRPE, em 02 de agosto de 1990.


PROF. JOÃO BAPTISTA OLIVEIRA DOS SANTOS
= PRESIDENTE =

ANEXO 2 – BALANCETE CONTÁBIL DA UFRPE (EXERCÍCIO 2018/2019)

	SALDO EXERC ANT.	MOVIMENTO DEVEDOR	MOVIMENTO CREDOR	SALDO ATUAL R\$	
1.0.0.0.0.00.00 ATIVO	658.416.005,76	1.098.857.525,45	1.088.353.564,82	668.919.966,39	D
1.1.0.0.0.00.00 ATIVO CIRCULANTE	51.440.403,67	1.064.195.059,33	1.063.966.635,22	51.668.827,78	D
1.2.0.0.0.00.00 ATIVO NÃO CIRCULANTE	606.975.602,09	34.662.466,12	24.386.929,60	617.251.138,61	D
1.2.1.0.0.00.00 ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	18.851,16	0	0	18.851,16	D
1.2.3.0.0.00.00 IMOBILIZADO	606.256.218,69	34.603.111,12	24.386.929,60	616.472.400,21	D
1.2.3.1.0.00.00 BENS MOVEIS	150.194.297,35	23.072.672,27	11.531.572,57	161.735.397,05	D
1.2.3.1.1.01.00 MAQUINAS, APARELHOS, EQUIPAMENTO E FERRAMENTA	46.282.794,79	7.972.516,33	56.282,65	54.199.028,47	D
1.2.3.1.1.01.01 APARELHOS DE MEDICAO E ORIENTACAO	3.724.959,19	547.689,05	0	4.272.648,24	D
1.2.3.1.1.04.02 COLECOES E MATERIAIS BIBLIOGRAFICOS	3.186.954,97	1.202.435,83	0	4.389.390,80	D
1.2.3.1.1.04.06 OBRAS DE ARTE E PECAS PARA EXPOSICAO	2.150,17	0	0	2.150,17	D

Fonte: Dados extraídos do Portal da Transparência (<http://www.portaltransparencia.gov.br/>)