

Alternativas para o reconhecimento e evidenciação contábil dos *heritage assets* em museus de universidades públicas: um estudo no Memorial da Universidade Federal Rural de Pernambuco

Alternatives for the recognition and accounting disclosure of heritage assets in museums of public universities: a study in the Memorial of the Federal Rural University of Pernambuco

Maria Helena Padilha Borba Maranhão*

Emanuela Sousa Ribeiro**

Resumo: Estudos brasileiros sobre atribuição de valor contábil a bens culturais são muito recentes e estão basicamente circunscritos aos especialistas da área da Contabilidade, que nomeiam estes bens como *heritage assets*, ou seja, ativos do patrimônio cultural. Relações desta temática com a área da Museologia são bastante escassas tanto no Brasil quanto no exterior, embora a literatura estrangeira sobre o tema seja mais abundante. Diante desta lacuna, o presente artigo se propõe a discutir a atribuição de valor contábil aos bens culturais dos museus universitários, através do estudo de caso de uma coleção de balanças de precisão pertencentes ao Memorial Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE). Para atingir o objetivo proposto, o trabalho realizou revisão de literatura e pesquisa documental sobre o tema, bem como pesquisa de campo por meio de registros fotográficos, entrevista e questionários. Foram estudadas as características dos *heritage assets*, suas formas de reconhecimento e evidenciação, considerando sua inserção em um museu universitário e a escassez de experiências em outras instituições congêneres. Os dados foram analisados à luz das normas e legislações vigentes na área da contabilidade e dos museus brasileiros. O resultado da pesquisa evidenciou que não existe no Memorial da UFRPE, assim como em toda a Universidade, nenhum tratamento contábil para os *heritage assets*, demonstrando uma limitação na gestão dos museus universitários e sugerindo uma perda na valoração e reconhecimento dos bens do patrimônio universitário. Assim, sugere-se à Instituição o desenvolvimento de um trabalho em conjunto (Contabilidade, Patrimônio e Memorial da UFRPE) para identificar qual a melhor base de mensuração a ser aplicada, para que possa ser feito o reconhecimento e a evidenciação contábil dos bens já musealizados, e que eles possam, inicialmente, ser evidenciados nas notas explicativas das demonstrações contábeis da UFRPE, a fim de incrementar a responsabilidade sobre seus bens culturais.

Palavras-chave: *Heritage assets*. Musealização. Patrimônio Cultural.

Abstract: Brazilian studies on the attribution of book value to cultural assets are very recent and are basically limited to specialists in the field of Accounting, who name these assets as heritage assets, that is, cultural heritage assets. Relations of this theme with the area of Museology are quite scarce both in Brazil and abroad, although foreign literature on the subject is more abundant. In view of this gap, the present article aims to discuss the attribution of book value to cultural assets of university museums, through the case study of a collection of precision scales belonging

* Mestre em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste, servidora da Universidade Federal Rural de Pernambuco. E-mail: mhufupe@gmail.com

** Professora Associada do Curso de Bacharelado em Museologia da Universidade Federal de Pernambuco desde 2009. Membro permanente do Programa de Pós-graduação em História da Universidade Federal Rural de Pernambuco, e do Mestrado Profissional em Gestão Pública da Universidade Federal de Pernambuco. Doutora em História pela Universidade Federal de Pernambuco. E-mail: emanuela.ribeiro@ufpe.br

to the Memorial Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE). To achieve the proposed objective, the work carried out a literature review and documentary research on the subject, as well as field research through photographic records, interviews and questionnaires. The characteristics of heritage assets, their forms of recognition and disclosure were studied, considering their insertion in a university museum and the scarcity of experiences in other similar institutions. The data were analyzed in the light of the rules and legislation in force in the area of accounting and Brazilian museums. The result of the research showed that there is no accounting treatment for heritage assets at the UFRPE Memorial, as well as in the entire University, demonstrating a limitation in the management of university museums and suggesting a loss in the valuation and recognition of university heritage assets. Thus, it is suggested to the Institution to develop a joint work (Accounting, Heritage and Memorial of UFRPE) to identify which is the best measurement basis to be applied, so that the recognition and accounting disclosure of the assets already musealized can be done, and that they can, initially, be evidenced in the explanatory notes of UFRPE's financial statements, in order to increase the responsibility their cultural assets.

Key-words: Heritage Assets. Musealization. Cultural Heritage.

INTRODUÇÃO

O termo *heritage assets* é específico da contabilidade, e faz referência à atribuição de valor contábil – que se traduz em valoração econômica – aos bens culturais de determinada organização, pública ou privada. O termo surge na literatura estrangeira e no Brasil vem crescendo nos últimos anos, embora ainda haja muito a ser estudado nesse campo. Nesta perspectiva, este trabalho¹ apresenta uma visão interdisciplinar acerca das relações possíveis, e necessárias, entre a gestão de museus e a contabilidade pública através da análise da valoração contábil dos bens culturais - chamados pelos especialistas de *heritage assets*, ou “ativos do patrimônio cultural”, em uma tradução literal – dos museus universitários, através do estudo de caso de uma coleção de balanças de precisão pertencentes ao Memorial da Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE).

Os museus universitários se enquadram na definição formal de museu, conforme estabelece o artigo 1º da lei 11.904/2009², o Estatuto dos Museus, e o próprio International Council of Museums (ICOM):

(...) uma instituição permanente sem fins lucrativos, ao serviço da sociedade e do seu desenvolvimento, aberta ao público, que adquire, conserva, investiga, comunica e expõe o património material e imaterial

¹ O presente artigo é uma versão modificada de uma parte da dissertação intitulada “Alternativas para o reconhecimento e evidenciação contábil dos *heritage assets* em uma Instituição de Ensino Superior: um estudo na Universidade Federal Rural de Pernambuco”, defendida pela primeira autora em maio de 2020, junto ao Mestrado Profissional em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste – UFPE.

² Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Ato2007-2010/2009/Lei/L11904.htm> . Acesso em 14 set. 2020.

da humanidade e do seu meio envolvente com fins de educação, estudo e deleite³.

Ao mesmo tempo em que apresentam especificidades relativas à sua inserção na cultura universitária, no seu cotidiano técnico, político e administrativo, vivenciando o seu sistema de valores e a sua função social. Portanto, os museus universitários são aqueles museus que “[...] agregam, às funções dos museus não universitários, as demandas por legitimação e difusão dos saberes, experiências, sensibilidades e representações do campo científico e da vida acadêmica, sendo também responsáveis por apresentar a Universidade aos não universitários” (RIBEIRO, 2013, p. 92).

É importante atentar para o fato de que na estrutura burocrática do Estado brasileiro, os bens culturais e museus existentes nas universidades públicas federais são bens públicos, no sentido jurídico do termo, e estão sob a responsabilidade de uma autarquia⁴ federal, de modo que devem ser considerados museus públicos, tal como determina o artigo 13 do Estatuto dos Museus.

Consideramos da maior relevância que sejam realizados estudos interdisciplinares, principalmente entre a contabilidade, a gestão pública e a museologia, pois todas estas áreas possuem especificidades que podem contribuir para uma maior efetividade na gestão dos museus públicos e, principalmente, dos museus universitários, que vivem um grande vazio de políticas públicas para o setor, conforme evidenciou Acórdão publicado em 2019⁵ pelo Tribunal de Contas da União “com o intuito de verificar as condições de segurança do patrimônio nos museus sob a responsabilidade de órgãos ou entidades federais, além de identificar os principais riscos e oportunidades de melhoria na gestão patrimonial e orçamentária desses equipamentos públicos” (TCU, 2018, p. 1, grifo nosso).

As áreas da contabilidade e da gestão pública possuem já grande quantidade de trabalhos que evidenciam a importância do controle patrimonial e orçamentário, especialmente no caso dos bens públicos, sujeitos a estes controles por força da Lei

³ Disponível em: <<https://icom-portugal.org/2015/03/19/definicao-museu/>>. Acesso em 18 abr. 2018.

⁴ Autarquia é o nome dado a um tipo específico de ente da administração indireta, criada pelo Dec. Lei 200/67, para executar atividades típicas da Administração Pública, tem personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios além de autonomia administrativa para desenvolver as suas atividades como julgar melhor (dentro dos limites legais).

⁵ Trata-se do Acórdão 1.243/2019 publicado após realização de meticulosa fiscalização realizada pelo TCU, em uma ação motivada pelo grave incêndio ocorrido em setembro de 2018 no Museu Nacional – museu federal pertencente à Universidade Federal do Rio de Janeiro (TCU. Acórdão 1243/2019 – TCU – Plenário. Disponível em: <<https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/Ac%25C3%25B3rd%25C3%25A3o%25201243%252F2019%2520/%2520/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520?uuid=f8a60820-f579-11ea-a2bb-97a72448d391>> Acesso em: 13 set 2020.

4.320/1964, que “Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”⁶, e determina a obrigatoriedade dos registros patrimoniais e contábeis de todos os bens públicos⁷.

Na perspectiva destas duas áreas, podemos afirmar que as boas práticas de gestão estão intrinsecamente relacionadas com o conceito de controle, tal como explica o próprio TCU:

Controlar é fiscalizar as atividades de pessoas ou órgãos para que essas atividades não se desviem das normas preestabelecidas. Controlar é prevenir, orientar, avaliar, recomendar melhorias. Controlar é agir preventivamente, e não somente punir (BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2019, p. 15)

Nesta perspectiva, controlar implica no estabelecimento de rotinas, padrões e procedimentos preventivos – não apenas punitivos – visando alcançar os melhores resultados de gestão. A literatura da gestão pública e da contabilidade denomina esta perspectiva de controle de *accountability*, cuja tradução (não literal) designa um conjunto de ações de gerenciamento e responsabilização do Estado com a participação e fiscalização da sociedade civil, conforme apontam Pinho e Sacramento (2009), que elencam responsabilidades de controle, transparência, obrigação de prestação de contas e motivação para ação/inércia do Estado.

É relevante também lembrar que o próprio Estatuto dos Museus – lei 11.904/2009 – estabelece um conjunto de obrigações que dizem respeito ao *accountability* sobre os bens culturais musealizados, conforme apontaremos adiante.

No caso dos bens públicos, muitas das atividades estatais que promovem o *accountability* estão vinculadas à inserção de bens materiais e imateriais em sistemas gerenciais públicos, cujo funcionamento costuma demandar a atribuição de valor econômico aos bens culturais, tema ainda pouquíssimo estudado seja no âmbito da gestão de museus, seja no âmbito deontológico.

⁶ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em 14 set. 2020.

⁷ De acordo com a mesma lei:

Art. 94. Haverá registros analíticos de todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração.

Art. 95 A contabilidade manterá registros sintéticos dos bens móveis e imóveis.

Art. 96. O levantamento geral dos bens móveis e imóveis terá por base o inventário analítico de cada unidade administrativa e os elementos da escrituração sintética na contabilidade.

Art. 97. Para fins orçamentários e determinação dos devedores, ter-se-á o registro contábil das receitas patrimoniais, fiscalizando-se sua efetivação.

Embora o Código de Ética do ICOM para Museus⁸ não estabeleça nenhuma vedação para a atribuição de valor econômico aos bens musealizados, do ponto de vista dos gestores de museus este é um assunto bastante sensível e é compreensível o receio de expor acervos e instituições às fragilidades que advém da ingerência política ou das muitas tentativas de desmonte do setor cultural que permeiam a história recente do Brasil. Neste sentido, Neco *et al*, tratando dos museus públicos, constatou que “a maioria dessas instituições não possui registros contábeis de seus acervos, que são compostos por artefatos históricos, arqueológicos, científicos e artísticos” (2014, p. 36).

Por outro lado, a ausência de dados contábeis sobre os acervos custodiados pelos museus públicos, e a sua total ausência do sistema de contas públicas, também tem significado a sua invisibilidade no âmbito do controle social sobre os investimentos públicos. Tal situação foi identificada pelo Tribunal de Contas da União no que tange à invisibilidade das despesas diretas dos museus federais (TCU, 2018, p. 37) e o mesmo ocorre no âmbito do controle patrimonial e contábil dos bens culturais dos museus federais, em especial dos museus universitários.

Mesmo no âmbito da contabilidade, a mensuração econômica dos bens culturais é um tema muito debatido. 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 contramão desse pensamento, Carnegie e Wolnizer (1996) defendem que a *accountability* é um conceito mais amplo, que não se vincula, necessariamente, à 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).

Ellwood e Greenwood (2016) reconhecem que a mensuração dos ativos patrimoniais apresenta dificuldades, mas que existem diferentes ferramentas de medição. Elas sugerem que a observação do valor econômico de um ativo patrimonial pode ocasionar em uma mudança no valor cultural percebido, bem como 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.

⁸ Disponível em: < <https://icom-portugal.org/multimedia/File/Cdigo%20tica%20-%202007%20-%20verso%20final%20pt.pdf>>. Acesso em: 02 jul 2016.

Para os fins deste trabalho, adotamos a perspectiva de que a mensuração econômica dos *heritage assets* ainda precisa ser melhor discutida, contudo, defendemos que a sua evidenciação – que implica no seu reconhecimento formal nos demonstrativos patrimonial e contábil – pode, e deve, ser realizada nos museus das universidades federais a fim de promover a responsabilização de todos os agentes públicos, e em especial da alta gestão universitária (reitorias e ministérios), na sua preservação. Para tanto, efetuamos estudo de caso com uma pequena coleção de balanças de precisão que fazem parte do acervo do Memorial da UFRPE⁹, museu universitário administrado pela Universidade Federal Rural de Pernambuco.

A fim de contextualizar este estudo, no próximo item discutimos os aspectos conceituais dos *heritage assets*, aproximando os conceitos manejados pela contabilidade e pela gestão de museus. A seguir apresentamos uma breve revisão do tratamento contábil internacional acerca da temática para, a seguir, entrarmos de fato no estudo de caso, apresentando brevemente a UFRPE e, principalmente a situação da gestão do Memorial da UFRPE, que é bastante similar à gestão das centenas de museus das universidades federais brasileiras.

Apresentamos aspectos relativos à sua gestão no âmbito museológico, patrimonial e contábil, e evidenciamos que não existe no Memorial da UFRPE, assim como em toda a Universidade, nenhum tratamento contábil para os *heritage assets*, demonstrando uma limitação na gestão dos museus universitários e sugerindo uma perda na valoração e reconhecimento dos bens do patrimônio universitário. Por fim, finalizamos o artigo propondo o desenvolvimento de um trabalho em conjunto dentro da Universidade (setores de Contabilidade, Patrimônio e Memorial da UFRPE) para que possa ser feito o reconhecimento e a evidenciação contábil dos bens já musealizados, e que eles possam, inicialmente, ser evidenciados nas notas explicativas das demonstrações contábeis da UFRPE, a fim de incrementar a responsabilidade da alta gestão sobre seus bens culturais.

A pesquisa caracterizou-se como descritiva, pois procurou descrever os aspectos conceituais dos *heritage assets*, 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).

⁹ Agradecemos ao coordenador do Memorial da UFRPE, Prof. Dr. Ricardo de Aguiar Pacheco, o apoio para a realização desta pesquisa.

Também foi considerada exploratória, pois teve como intuito explorar um tema incipiente na literatura e com poucas definições legais e normativas. Segundo Gil (2008) a pesquisa seria exploratória quando “o tema escolhido é pouco explorado e torna-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.

Também foi utilizada a revisão de literatura e uma pesquisa documental de normas, leis e literatura nacionais e 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.

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, cujo intuito foi analisar e discutir empiricamente qual a maneira mais apropriada para proceder com o reconhecimento e a evidenciação contábil dos *heritage assets*. Em seguida foram também pesquisados os temas correlatos, informações contábeis, patrimônio cultural e gestão de museus, em especial acerca do Inventário Nacional dos Bens Culturais Musealizados (INBCM), coordenado pelo Instituto Brasileiro de Museus (IBRAM) que serviu de orientação para a propositura dos aspectos da musealização dos objetos.

A segunda parte da coleta de dados foi efetuada por meio de entrevista semiestruturada efetuada com o Diretor da Divisão de Patrimônio, e com dois questionários, de perguntas abertas, direcionados ao Diretor do Departamento de Contabilidade e ao Coordenador do Memorial da UFRPE, aos quais agradecemos profundamente a colaboração. Esta etapa da pesquisa teve 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, 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.

1. Patrimônio cultural e os aspectos conceituais dos *heritage assets*

Para a contabilidade o patrimônio é reconhecido como o conjunto dos 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).

Nas entidades do setor público existem diversos objetos que são considerados itens do patrimônio público devido a características que carregam e também por possuírem um valor cultural, mesmo tendo se tornados obsoletos para o seu uso primário. Isso é o que se vê principalmente nas universidades, em que as máquinas e equipamentos utilizados em sala de aula ou em laboratórios, com o avanço tecnológico, vão sendo substituídos e descartados. Poulot (2017, p. 107) lembra que “Com o passar do tempo, e com sua obsolescência, os instrumentos técnicos ou científicos que multiplicam pelos laboratórios são descartados”, afirmando também que “A destruição e a reciclagem constituem o primeiro destino dos objetos científicos e técnicos obsoletos” (POULOT, 2017, p. 110). Depende dos museólogos, historiadores, demais pesquisadores, e dos membros da comunidade universitária, que ocorra a seleção e atribuição de valores culturais a esses objetos técnicos e científicos que perderam sua função de uso imediato.

Esses objetos quando reconhecidos como um bem cultural podem sofrer um processo de musealização, o que para Novaes (2018) indica que são ressignificados, e a partir daí adquirem valores culturais diversos dos seus valores originais e assim podem institucionalizar a sua patrimonialização.

Loureiro (2007) considera um processo de musealização a trajetória caracterizada pela separação e deslocamento de objetos de seu contexto original até o ingresso em uma coleção museológica. 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 recontextualização desses itens. Seguindo a afirmação de Benhamou (2016), os valores

patrimoniais são diversos: valores históricos, culturais, educativos, científicos, econômicos e financeiros.

Esses objetos, conhecidos na literatura contábil como *heritage assets*, são segundo Santana; Barbosa; Oliveira (2016, p.23) “bens que exercem a função de propagar a cultura e o conhecimento de uma determinada sociedade e são mantidos por entidades públicas ou privadas”. 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”¹⁰.

As normas contábeis internacionais, conhecidas como IPSAS¹¹, 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).

As atuais normas de contabilidade brasileiras para o setor público são bastante recentes¹² e os conceitos e normas criados para os *heritage assets* ainda são um desafio a ser enfrentado pelo Estado. O grande entrave é que as pesquisas existentes na área,

¹⁰ Ativo: são as disponibilidades, bens e direitos que podem gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços; ativo imobilizado é um tipo de ativo mantido para o uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços e que se espera utilizar por mais de um período contábil.

¹¹ IPSAS: *International Public Sector Accounting Standards*, normas internacionais de contabilidade para o setor público.

¹² Devido ao cenário globalizado em que o Brasil se encontra, surgiu a necessidade de adoção das normas internacionais de contabilidade, com o propósito de convergir, no âmbito internacional, com as práticas comuns para reconhecer e mensurar cada transação.

bem como as normas contábeis brasileiras, ainda não apresentam pragmaticamente, nenhum modelo de reconhecimento e evidenciação dos *heritage assets*. 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 implantação de normas internacionais para a evidenciação contábil dos bens culturais pertencentes à União é 01/01/2021¹³ (PIPCP, 2015, p. 31). Deste modo, este estudo busca construir aproximações entre as diversas áreas do conhecimento envolvidas na gestão de museus, especificando estratégias de gestão para os museus universitários

1.1 Reconhecimento, mensuração e evidenciação¹⁴ dos *heritage assets*

Como a literatura e as normas existentes sobre o reconhecimento e mensuração dos *heritage assets* ainda não são bem definidas, existe um grande debate entre autores sobre a obrigatoriedade ou não de contabilizar esses bens, bem como sobre qual a melhor forma de fazê-lo.

Carnegie e Wolnizer (1996) argumentam contra a capitalização de coleções 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).

A versão atual do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2019), que apresenta as normas, padrões e procedimentos a serem obrigatoriamente utilizados por todos os entes da federação no Brasil, ressalta que procedimentos de reconhecimento e mensuração de ativos devem ser aplicados também para os bens do patrimônio cultural que apresentem valor cultural e potencial de serviços, e 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.

¹³ Possivelmente, em virtude da atual pandemia de coronavírus, este prazo será dilatado, contudo, podemos imaginar que se trata de uma providência que será obrigatória em curto ou médio prazo.

¹⁴ Estágios da informação contábil, em que **reconhecimento** é a identificação dos fenômenos que devem ou não ser foco de atuação da contabilidade, **mensuração** é a atribuição de valores monetários a esses fenômenos e **evidenciação** é o produto final entregue pela contabilidade aos seus usuários.

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).

Conforme o MCASP (2019) determina, o valor dos bens públicos, incluindo os gastos adicionais ou complementares, deve ser reconhecido contabilmente 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 (MCASP, 2019, p.170).

Os países que optaram pelo reconhecimento nos demonstrativos financeiros¹⁵, como a Nova Zelândia e a Austrália, 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 Reino Unido, o *ASB-Accounting Standard Board*, Conselho Padrão de Contabilidade do Reino Unido, atualizou suas normas de relatos financeiro (FRS) emitindo o FRS 102, o qual também foi promulgado na República da Irlanda. De acordo com estas normas, os bens culturais devem ser reportados como ativos, com valores que forneçam informações úteis e relevantes na data do balanço. Se não forem reconhecidos, devem vir em uma declaração separada.

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)*¹⁶: *Heritage Assets and Stewardship Land*, que orienta os contabilistas como reconhecer, mensurar e evidenciar os *heritage assets*.

Como já dito anteriormente, no Brasil, ainda não existem normas que regulem o tratamento contábil desses ativos, e não é comum o controle de natureza econômico-financeira ou mesmo patrimonial desses bens. Porém, na IPSAS 17 que trata do ativo imobilizado, e serve de base para as normativas brasileiras, encontram-se orientações

¹⁵ Para saber mais sobre o assunto recomendamos a leitura de PIRES (2018), que foi a principal base de consulta para os dados internacionais apresentados neste artigo.

¹⁶ SFFAS -*Statement of Federal Financial Accounting Concepts*: Guia de Implementação para a Declaração das Normas de Contabilidade Financeira Federal

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.

Entre as recomendações do MCASP (2019) para evidencição 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).

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.

2. Os bens culturais do memorial da UFRPE e seu controle patrimonial e contábil

A Universidade Federal Rural de Pernambuco é uma universidade centenária, fundada em 03 de novembro de 1912 (UFRPE, 2012), e acumulou, ao longo de sua trajetória, um imenso conjunto de bens culturais, tais como murais, painéis, esculturas e algumas outras obras de arte espalhadas pelos seus Campus.

Além dessas obras de arte, existem outros bens com valor cultural, como manuscritos, livros raros, fotos e outros que estão associados à história e à memória da instituição. Eles também apresentam uma importância social, colaborando na configuração da identidade 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).

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, e está localizado em um prédio histórico, situado no Campus sede da UFRPE, chamado Casa Prof. Ivan Tavares.



Figura 1. Prédio do Memorial da UFRPE. Fonte: <http://www.memorial.ufrpe.br>

Conforme o que determina o art. 1º do Regimento do Memorial nº. 80/1990, 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.

De acordo com o site do Memorial, lá se encontra um acervo de documentos e objetos ligados à 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 relativos ao patrimônio cultural e ao ensino da história. Segundo o Relatório de Gestão 2018 da UFRPE, nas instalações do Memorial aconteceram, em 2018, 27 eventos (cursos, minicursos, mesa redonda, visitas e exposições), com aproximadamente 750 visitantes/ano (Relatório de Gestão, 2018, p. 43).

Dentre o universo de objetos existentes no Memorial, foi escolhida a coleção de balanças de precisão para serem a amostra do estudo deste trabalho (conforme exemplos apresentados nas figuras 2 e 3 a seguir).



Figura 2. Balanças de precisão. Fonte: Borba Maranhão, 2019.



Figura 3. Balanças de precisão. Fonte: Borba Maranhão, 2019.

Esta coleção foi selecionada por ser uma coleção pequena, bem catalogada (para os padrões do Memorial da UFRPE) e por possuir dados de origem no setor de Patrimônio da UFRPE, o que colaborou para se atingir os objetivos da pesquisa. Trata-se de uma coleção composta por dez balanças e que possui fichas de inventário bastante sintéticas, elaboradas por uma antiga bibliotecária da instituição, acondicionada em reserva técnica e higienizada periodicamente.

Esses bens são considerados, pelo Memorial da UFRPE, como bens culturais, apesar de não estarem identificados como tais nos controles patrimonial e contábil da UFRPE. Eles ainda são considerados no balanço da instituição como objetos de medição e orientação, ou seja, são reconhecidos na sua função original, como se estivessem em uso nos laboratórios ou departamentos acadêmicos. O pedido de informações ao setor de Patrimônio sobre as peças foi feito através do e-Sic¹⁷ e respondido com os dados descritos no Quadro 1 abaixo:

¹⁷ e-Sic (Sistema Eletrônico do Serviço de Informações ao Cidadão): sistema web que controla todos os pedidos de informação dirigidos aos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal.

Nr_Bem	Marca	Modelo	Vi_Novo	Desc_Bem	Desc_Complemento	Vi_Original
2735	SAUFT		280,00	Balança eletrônica c/ analítica, capacidade: 100g, tor. anal. c/ braços	Cadeira giratória, c/ braço, estofada em logral skin-espaldar baixo estofado com espuma injetável de forma, revestimento em vinilcouvert na cor preta	270,14
2773	ASE		3.214,00	Balança analítica.	Balança analítica	2.584,06
2782	SARTOR IUS		6.043,00	Balança de precisão.	Balança de precisão n. 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 aopométrica, 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	1.587,60
42.471/48	SAUTER	42	,01	Balança analítica Sauter, capacidade 200 gramas.	Balança analítica	Não consta

Quadro 1. Balanças analíticas da UFRPE. 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)

Conforme entrevista do Diretor do Patrimônio da UFRPE, apesar de fazerem parte do acervo permanente do Memorial da UFRPE, estas balanças são identificadas pela administração central como um item da conta contábil¹⁸ “aparelhos de medição e orientação”, e não pela sua atual condição de *heritage assets*, o que evidencia, por um lado, falta de transparência nas contas da Universidade, e por outro, total invisibilidade dos bens culturais do Memorial da UFRPE perante a gestão central da instituição.

Também foi observado na entrevista com o setor de Patrimônio, 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; 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

¹⁸ Conta contábil: são as representações escrituradas dos bens, direitos e obrigações de uma entidade.

tudo, são passíveis de depreciação¹⁹ 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 (NBC TSP 07, 2017).

Os bens do Memorial da UFRPE 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. Tal fato compromete a *accountability* da UFRPE como um todo, 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.

No questionário aplicado ao Diretor do Departamento de Contabilidade da Universidade, foi visto que ainda não é feito o tratamento contábil dos bens culturais, porque não há determinação de seus valores monetários; e que, enquanto esses valores não forem conhecidos, esses bens deveriam ser reconhecidos e evidenciados em Notas Explicativas²⁰, que são complementos às demonstrações contábeis, necessárias à plena avaliação da situação e da evolução patrimonial de uma entidade. Essa afirmativa justifica-se pelo fato de que a UFRPE ainda não possui um critério específico para mensurar esses bens, assim como a Setorial de Contabilidade do Ministério da Educação, a quem a Universidade é subordinada, também não apresenta ferramentas necessárias para esse fim.

No questionário respondido pelo Coordenador do Memorial, percebe-se que a seleção de novos objetos para compor o acervo é feita pelo próprio Coordenador do Memorial, discricionariamente, sem uma rotina específica, com base no valor histórico para a Universidade, tornando ainda mais difícil a compreensão desta aquisição pelos setores de Patrimônio e de Contabilidade da UFRPE. Com relação ao entendimento do mesmo quanto à 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 para a Universidade.

¹⁹ Depreciação: perda de valor de um bem decorrente de seu uso, do desgaste natural ou de sua obsolescência. Segundo as normas internacionais e até mesmo de acordo com as orientações do MCASP bens culturais reconhecidos contabilmente não devem ser objeto de depreciação, pois seu valor não costuma diminuir com a passagem do tempo, pelo contrário.

²⁰ As principais formas de evidenciação das informações contábeis no setor público são o Balanço Patrimonial (BP), Balanço Orçamentário (BO), Balanço Financeiro (BF) e as Notas Explicativas (NE), as quais são complementos às demonstrações contábeis.

3. Proposições para uma nova gestão de bens culturais na UFRPE

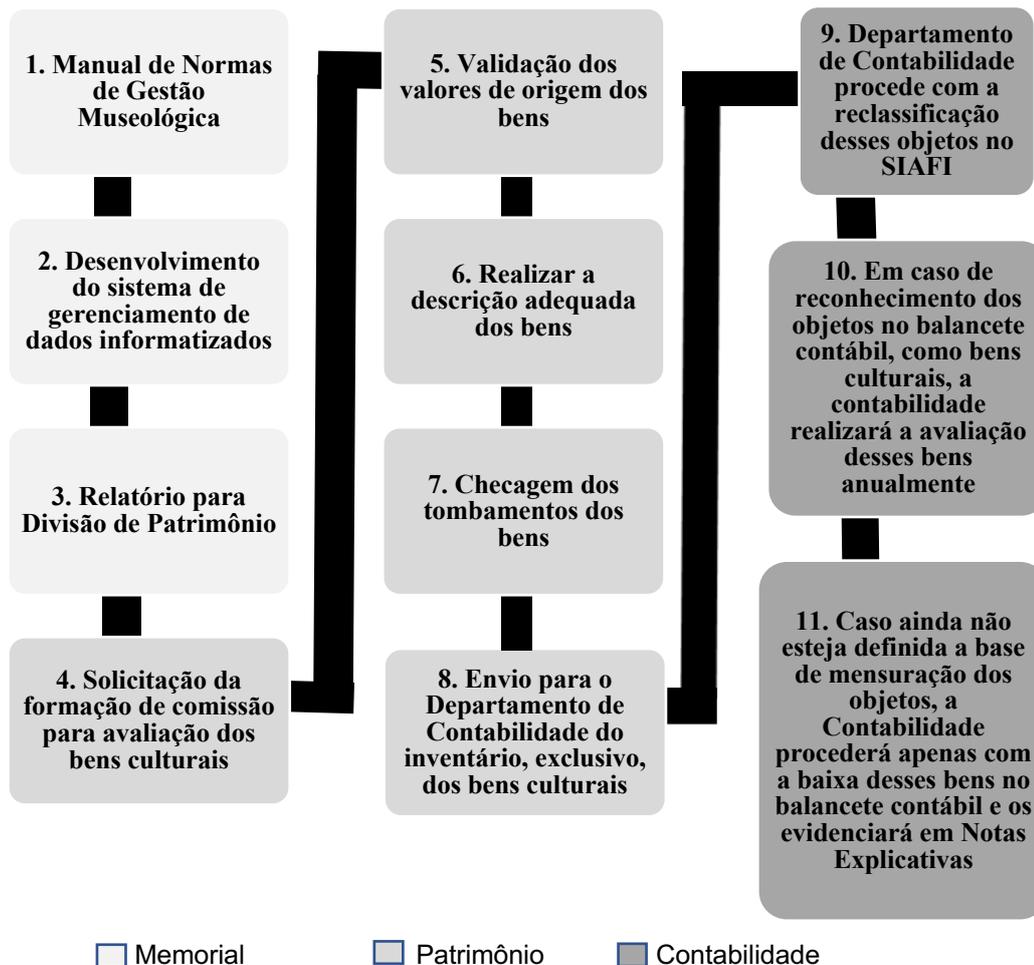
Pela observação dos aspectos analisados, este trabalho buscou propor alternativas para o reconhecimento e evidenciação contábil dos *heritage assets* nos demonstrativos contábeis da UFRPE, com o objetivo de tornar a sua gestão mais transparente e com um melhor controle dos bens que compõem o seu patrimônio, 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.

Através da entrevista efetuada, dos questionários aplicados e do Relatório de Gestão analisado, constatou-se que a Instituição ainda não possui uma gestão dos bens patrimoniais culturais, representando uma perda na valoração e no conhecimento desses bens.

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 da UFRPE desenvolvam um trabalho 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. No Quadro 2 abaixo, pode-se ver um resumo das medidas sugeridas para os setores envolvidos com a gestão dos bens culturais, que são detalhadas a seguir:



Quadro 2 - Medidas propostas para gestão dos bens culturais
Fonte: elaborado pela autora

Trata-se de trabalho a ser realizado em etapas, com a participação de todos os agentes envolvidos na gestão dos bens públicos na UFRPE, e integrando as obrigações administrativas e jurídicas da área patrimonial, contábil e museológica, com as seguintes etapas:

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 seja 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 preconizam Augustin e Barbosa (2018).

Nessa etapa caberia ao Memorial da UFRPE produzir um manual de normas de gestão museológica, o qual pudesse ser seguido continuamente, independente da gestão. Seria feita uma padronização das normas, seguindo as orientações e

regulamentações de órgãos ligados à área museológica: 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, e suas regulamentações.

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 informatizado das coleções, em que constariam os 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 constariam 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. Ou, pelo menos, apresentar marcação definitiva das peças - de acordo com as orientações da documentação em museus - e aposto no objeto de acordo com os critérios básicos de conservação preventiva; número este que seria controlado pelo Memorial e pelo setor de Patrimônio da UFRPE.

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 setor de Patrimônio, a fim de que essa Divisão possa efetuar o inventário patrimonial 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 tombo, para evitar que alguns bens ficassem como desconhecidos na Instituição;
- c) procederia a descrição adequada de cada item (pois conforme foi visto no Quadro 1 existem bens com a descrição divergente ou até incoerente);
- d) confirmaria os valores de origem desses bens de acordo com o que se apresenta no Quadro 1, 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 do Departamento de 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 o setor de Contabilidade da UFRPE 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 procederia:

- 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 à sua realidade patrimonial e contábil;
- b) caso não seja definida a base de mensuração desses bens, já os evidenciaria 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.

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.

4. 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, esperamos que os resultados da mesma possam contribuir com um melhor entendimento do problema em torno da contabilização dos *heritage assets* em diversas instituições públicas federais, especialmente nas universidades.

Como já foi dito anteriormente, as lacunas na literatura e nas normativas brasileiras impedem o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação desses bens. Na realidade, nos demais países que possuem essas normas, também existem dificuldades no seu entendimento, e não atendem aos problemas decorrentes da natureza e das circunstâncias particulares dos objetos musealizados.

Apesar das IPSAS e do MCASP trazerem 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 sejam agregados 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 museus e para a preservação do patrimônio cultural pertencente ao Estado brasileiro. 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 acima, 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 *heritage assets*, 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.

Espera-se, portanto, que sejam realizadas mais pesquisas sobre a contabilização dos *heritage assets* em virtude do rico acervo que essa Instituição possui 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 jul. 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 abril. 2020.

BENHAMOU, Françoise. *Economia do patrimônio cultural*. São Paulo: Edições Sesc São Paulo, 2016.

BIONDI, L; LAPSLEY, L. Accounting, transparency and governance: the *heritage assets* problem. *Qualitative Research in Accounting & Management*, v. 11, n. 2, 146-164, 2014.

BRASIL, 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%A A%20ed+-+publica%C3%A7%C3%A3o_com+capa_3vs_Errata1/6bb7de01-39b4-4e79-b909-6b7a8197afc. Acesso em: 05 jun. 2019.

BRASIL, 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+-+PIP/094a16c7-930a-47af-87d9-22ce78053514>. Acesso em: 01 jul. 2019.

BRASIL, 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 abril. 2020.

BRASIL, 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 abril. 2020.

BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Conhecendo o Tribunal*. 7ed. Tribunal de Contas da União; Brasília: TCU, Secretaria-Geral da Presidência, 2019.

BRASIL, 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 jul. 2019.

BRASIL, 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 jul. 2019.

BRASIL, Universidade Federal Rural De Pernambuco. *Catálogo das artes*. Disponível em: <<https://www.catalogodasartes.com.br/obra/PeePAD/>>. Acesso em: 29 abr. 2020.

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, 2012. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/11/setor_publico.pdf>. Acesso em: 01 jun. 2019.

DE IUDÍCIBUS, Sérgio; MARION, José Carlos. *Curso de contabilidade para não contadores*. 7ª Edição. São Paulo. Atlas, 2011.

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

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 jan. 2020.

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 jan. 2020.

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

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.

INTERNACIONAL COUNCIL OF MUSEUMS. Site institucional. Disponível em <<https://icom-portugal.org/multimedia/File/Cdigo%20tica%20-%202007%20-%20verso%20final%20pt.pdf>>. Acesso em: 02 jul 2016.

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.

MARTINS, Orleans Silva et al. Uma discussão conceitual sobre o tratamento contábil dos heritage assets. *ConTexto*, v. 14, n. 26, 2014.

NECO, L. A. do N., FREITAS, I. A. de, CARLOS FILHO, F. de A., MONTEIRO, J. A. de M., LAGIOIA, U. C. T.. Accountability na área cultural: uma investigação sobre a importância do registro contábil para o controle patrimonial dos acervos dos museus públicos. *Revista Mineira de Contabilidade*, Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais, Belo Horizonte, Ano 15, nº 53, p. 35-43, jan./fev./mar. 2014.

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

PINHO, J. A. G. de; SACRAMENTO, A. R. S.. Accountability: já podemos traduzi-la para o português?. *RAP — Rio de Janeiro* 43(6):1343-1368, nov./dez. 2009.

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.; RIBEIRO, D. C.; NIYAMA, J. K.; MATIAS-PEREIRA, J. *Heritage Assets: desafios para a sua mensuração*. *Universitas: Gestão e TI*, v.7, 2017.

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.

POULOT, Dominique. A Compreensão do Patrimônio Contemporâneo e seus Limites. *Revista do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional*, n. 36, p.107-135, 2017.

RIBEIRO, Emanuela Sousa. Museus em universidades públicas: entre o campo científico, o ensino, a pesquisa e a extensão. *Revista Museologia & Interdisciplinaridade*, v. 2, n. 4, p. 88-102, 2013.

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.

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.

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.

TCU. Relatório elaborado pela Secex Educação, relativo à TC 041.083/2018-0. 2018. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/processo*/NUMEROSOMENTENUMEROS%253A4108320180/DTAUTUACAOORDENACAO%2520desc%252C%2520NUMEROCOMZEROS%2520desc/0/%2520> Acesso em: 13 set 2020.

UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO. Site do Memorial da UFRPE. Disponível em: <<http://www.memorial.ufrpe.br>>. Acesso em: 18 ago 2020.

ZANIRATO, Silvia Helena. Usos sociais do patrimônio cultural e natural. *Patrimônio e Memória*, v. 5, n. 1, p. 137-152, 2009.

Data de recebimento: 15.09.2020

Data de aceite: 22.10.2020