



Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337  
Blumenau, v. 12, n. 3, p. 06-25, jul./set., 2016

doi:10.4270/ruc.2016318

Disponível em [www.furb.br/universocontabil](http://www.furb.br/universocontabil)



## **ATIVOS CULTURAIS: UMA ANÁLISE DO TRATAMENTO CONTÁBIL EM CIDADES HISTÓRICAS DO ESTADO DE GOIÁS <sup>1</sup>**

### **HERITAGE ASSETS: AN ANALYSIS OF ACCOUNTING TREATMENT IN HISTORIC CITIES OF THE STATE OF GOIÁS**

### **BIENES CULTURALES: UNA ANÁLISIS DE LA TRATAMIENTO CONTABLE EN CIUDADES HISTÓRICAS DEL ESTADO DE GOIÁS**

#### **Lorena Almeida Campos**

Mestranda em Ciências Contábeis

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – PPGCont da Universidade de Brasília

Endereço: Campus Universitário Darcy Ribeiro, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FACE, 1º. Andar – Sala B1 54/7 – CEP: 70910-900 – Brasília – DF – Brasil

E-mail: [lorena@almeidaecampos.com.br](mailto:lorena@almeidaecampos.com.br)

Telefone: +55 (62) 3218-1907

#### **Vânia Arcelino dos Santos**

Mestranda em Ciências Contábeis

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – PPGCont da Universidade de Brasília

Endereço: Campus Universitário Darcy Ribeiro, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FACE, 1º. Andar – Sala B1 54/7 – CEP: 70910-900 – Brasília – DF – Brasil

E-mail: [vania\\_asantos@yahoo.com.br](mailto:vania_asantos@yahoo.com.br)

Telefone: +55 (62) 98544-3676

#### **Diana Vaz de Lima**

Doutora em Ciências Contábeis

Docente do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília

Endereço: Campus Universitário Darcy Ribeiro, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FACE, 1º. Andar – Sala B1 54/7 – CEP: 70910-900 – Brasília – DF – Brasil

E-mail: [diana\\_lima@unb.br](mailto:diana_lima@unb.br)

Telefone: +55 (61) 3107-0796

## **RESUMO**

Com o advento do processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões contábeis internacionais, os bens de uso comum devem ser incorporados ao patrimônio das entidades públicas responsáveis pela sua administração e controle, entre eles os ativos culturais (heritage assets). Em razão da natureza única que quase sempre cerca o registro desses valores, o presente estudo tem como objetivo identificar as práticas contábeis adotadas por cidades históricas no reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos culturais no âmbito do

<sup>1</sup>Artigo recebido em 27.12.2015. Revisado por pares em 06.03.16. Reformulado em 06.07.16. Recomendado para publicação em 23.07.16 por Paulo Roberto da Cunha. Publicado em 09.09.2016. Organização responsável pelo periódico: FURB.

Setor Público. Para tratar a questão da pesquisa, foram realizados estudos nas cidades históricas de Pirenópolis e Goiás, situadas no Estado de Goiás, a partir da análise das contas do Ativo Permanente dos Balanços Patrimoniais relativos aos exercícios de 2013 e 2014, e efetuada uma entrevista com o diretor responsável pela Diretoria de Planejamento e Implementação de Sistemas do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás – TCMGO, entidade fiscalizadora desses Municípios. Os achados do estudo mostram que apesar de as duas cidades possuírem importantes obras como patrimônio histórico e artístico, tendo bens tombados há mais de meio século, e de essas obras tombadas atenderem aos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos segundo a Teoria da Contabilidade, não há evidências de ativos culturais contabilizados. Entre as principais dificuldades está a falta de pessoal qualificado nas Prefeituras para a realização dos levantamentos e avaliações que serão necessários.

**Palavras-chave:** Ativos Culturais. Cidades Históricas. Contabilidade Pública. Processo de Convergência.

## ABSTRACT

With the advent of the convergence of Brazilian public accounting to international accounting standards, common goods should be incorporated into the assets of public entities responsible for their management and control, including the cultural assets (heritage assets). In accordance to the exclusive nature that involves the record of these values, this study aims to identify the accounting practices adopted by historical cities in the recognition, measurement and presentation of cultural assets in the public sector. To address the research question, studies were carried out in the historic towns of Pirenópolis and Goiás, located in the State of Goiás, which included the analysis of fixed Assets Accounts of the Balance Sheets for the 2013 and 2014 years, and conducted an interview with the director responsible for the *Diretoria de Planejamento e Implementação de Sistemas do Tribunal de Contas do Estado de Goiás - TCMGO*, supervisory authority for these municipalities. The study findings show that although these two cities have important works included in the historical and artistic heritage for more than half a century. Although, these historical and artistic heritages meet the criteria for recognition, measurement and disclosure of assets according to the Accounting Theory, there is no evidence of recorded cultural and historical assets. Among the main difficulties is the lack of qualified personnel in the municipalities to carry out the surveys and assessments needed to perform this task.

**Keywords:** Cultural Assets. Historical cities. Public accounting. Process of convergence.

## RESUMEN

Con la llegada de la convergencia de los procesos de contabilidad pública brasileña a las normas internacionales de contabilidad, bienes comunes deben ser incorporados en los activos de las entidades públicas encargadas de su gestión y control, incluidos los bienes culturales (activos patrimoniales). Debido a la naturaleza única casi siempre sobre el registro de estos valores, este estudio tiene como objetivo identificar las prácticas contables adoptadas por las ciudades históricas en el reconocimiento, medición y presentación de los bienes culturales en el sector público. Para abordar el tema de la investigación, los estudios se llevaron a cabo en las ciudades históricas de Pirenópolis y Goiás, que se encuentra en el Estado de Goiás, Brasil, a partir del análisis de las cuentas del Activo Fijo de los balances de los ejercicios 2013 y 2014, y llevó a cabo una entrevista con director responsable de la *Diretoria de Planejamento e Implementação de Sistemas do Tribunal de Contas do Estado de Goiás - TCMGO*, autoridad de supervisión para estos ayuntamientos. Los resultados del estudio muestran que, aunque las dos ciudades

que tienen obras importantes como el patrimonio histórico y artístico, habiendo bienes protegidos por más de medio siglo, y estas obras cumplen con los criterios de valoración, presentación y revelación de los activos de acuerdo con la Teoría de la Contabilidad, no hay evidencia de los bienes culturales registrados. Entre las principales dificultades es la falta de personal cualificado en los municipios para llevar a cabo los estudios y evaluaciones que son necesarios.

**Palabras clave:** Bienes Culturales. Ciudades Históricas. La contabilidad pública. Proceso de convergencia.

## 1 INTRODUÇÃO

Segundo Strassburger, Souza e Behr (2014), os ativos culturais são recursos com qualidades históricas, artísticas, científicas, tecnológicas, geofísicas ou ambientais que uma entidade controla e com os quais ela espera receber um benefício econômico futuro, principalmente sob a forma de uma prestação de serviço à comunidade que contribua ao seu conhecimento e Cultura. De acordo com Lima et al. (2011), no Brasil, a maioria dos ativos culturais se enquadram como bens de uso comum, e estão sob a responsabilidade dos entes públicos.

Além dos estudos já citados, ao longo dos anos o tema vem sendo pesquisado por autores como Stanton e Stanton (1997); Barton (2000; 2005); Hooper, Kearins e Green (2005); Buch Gómez e Cabaleiro Casal (2008); Swensen e Jerpåsen (2008); Provins et al. (2008); Snowball e Courtney (2010); Tavares, Gonçalves e Niyama (2010); Swensen e Sæter (2011); Yankholmes (2012); Marques e Freire (2012); Laing et al. (2013); Borges et al. (2013) e Martins et al. (2014). Essas pesquisas discutem aspectos teóricos, as características específicas desses ativos, bem como o impacto do patrimônio cultural no desenvolvimento econômico das cidades, e a mensuração dos ativos culturais aplicados a museus. Os resultados revelam que existem diferenças entre as legislações sobre o tratamento dos *heritage assets* e dificuldades na mensuração e evidenciação desses ativos.

O advento do processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões contábeis internacionais dispõe, entre outros, sobre uma contabilidade patrimonial integral. O registro de todos os ativos passou a ser considerado no âmbito do Setor Público, entre eles os bens de uso comum, em que também se encontram classificados os bens culturais de responsabilidade do Governo brasileiro.

Lima et al. (2011) comentaram que ainda não há consenso na literatura sobre o fato de a natureza dos bens de uso comum atender aos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação de Ativos dispostos na Teoria da Contabilidade. O estudo desses pesquisadores mostrou, no entanto, que a maior parte da população por eles pesquisada reconhece que os bens de uso comum trazem benefícios para a sociedade e acredita que seja importante que esses valores sejam evidenciados nos Balanços Públicos.

Segundo Niyama e Silva (2008), o processo de convergência aos padrões contábeis tem como objeto reduzir as divergências contábeis entre os países, aproximando os usuários de informações contábeis, facilitando negociações e obtenção de recursos. De acordo com os pesquisadores, o Reino Unido foi o primeiro país a tratar dessa temática e através do *Accounting Standards Board* (ASB) emitiu a FRS 30, que trata dos *Heritage Assets* para o governo e entidades privadas.

Outros países que apresentam legislações pertinentes aos Ativos Culturais são os Estados Unidos – *Statement of Federal Financial Accounting Standards* – SFFAS 29, a Nova Zelândia – *Financial Reporting Standard* – FRS 3 e a Austrália – *Australian Accounting Standards Board* – AASB 116.

Visando contribuir para a discussão na academia sobre um tema ainda pouco explorado no Brasil (MARQUES, 2012), e proporcionar uma reflexão sobre o tratamento contábil dos ativos culturais no que se refere à dimensão da riqueza patrimonial dos entes públicos, o presente estudo tem como objetivo identificar as práticas contábeis adotadas por cidades históricas no reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos culturais no âmbito do Setor Público. Para tratar a questão da pesquisa, foi realizado estudo nas cidades históricas de Pirenópolis e Goiás, situadas no Estado de Goiás, a partir da análise das contas do Ativo Permanente dos Balanços Patrimoniais relativos aos exercícios de 2013 e 2014, e efetuada uma entrevista com o diretor responsável pela Diretoria de Planejamento e Implementação de Sistemas do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás – TCMGO, entidade fiscalizadora desses Municípios, objetivando obter elementos acerca da gestão dos ativos culturais.

Registre-se que a justificativa para se reconhecer e mensurar os ativos culturais, de acordo com o Manual de Valoração de Ativos Patrimoniais da Nova Zelândia, está no aprimoramento da *accountability*, na tomada de decisão sobre seguros e gestão de risco e na transparência da gestão pública (VALUATION GUIDANCE FOR CULTURAL AND HERITAGE ASSETS, 2002).

Este estudo difere dos anteriores ao investigar o tratamento contábil desses ativos em cidades históricas que já possuem bens tombados como patrimônio histórico e cultural. Almeja-se que essa análise seja também útil a pesquisadores, na medida em que propicia uma visão abrangente das principais discussões travadas e as metodologias mais usualmente empregadas.

Além dessa introdução, o estudo está organizado em mais quatro seções. Na Seção 2 é apresentado o referencial teórico e normativo, na qual se apresenta a revisão da literatura que suporta a pesquisa. A metodologia desenvolvida na pesquisa é apresentada na Seção 3. A análise dos resultados é apresentação na Seção 4. Na Seção 5 são apresentadas as considerações finais do estudo, seguidas das referências utilizadas.

## 2 REVISÃO DA LITERATURA

### 2.1 Aspectos Conceituais e Normativos

Conforme a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro – CPC 00 R(1), ativo é “um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade” (CPC, 2011, p. 26). No setor público, conforme Resolução CFC nº 1.129/2008, é acrescida à definição de ativo a potencialidade de serviços, que se refere à sua capacidade em gerar serviços que contribuam para alcance dos objetivos da entidade.

Assim, para que um item patrimonial atenda ao conceito de ativo é necessário observar as seguintes premissas: o item precisa ser controlado, ser resultado de eventos passados, possuir expectativa de benefícios econômicos futuros ou ter capacidade de prestação de serviços, sendo esta última uma característica atribuída à definição de ativo no setor público.

Ativos culturais, conforme Niyama (2014, p. 124), “são bens que têm como intenção fundamental contribuir com o conhecimento e a cultura de uma sociedade, a qual pode ser pública ou privada”. A IPSAS 17 afirma que alguns ativos são descritos como bens do patrimônio cultural devido à sua significância histórica, cultural ou ambiental (IFAC, 2006).

Para Tavares, Gonçalves e Niyama (2010), os ativos culturais representam importantes características históricas e culturais de um determinado povo ou sociedade, podendo ser representadas através de monumentos, pontos turísticos, áreas e bibliotecas, dentre outros.

De acordo com *Financial Reporting Standard* (FRS) 30, ativos culturais “possuem características históricas, artísticas, científicas, tecnológicas, geofísicas e ambientais que são

mantidos principalmente por suas contribuições ao conhecimento e a cultura” (ASB, 2009, p. 5, tradução nossa).

No *Statements of Federal Financial Accounting Concepts and Standards* (SFFAS) 29 são definidos como ativos imobilizados únicos pela sua relevância histórica ou natural, pela sua importância cultural, educacional ou artística, ou pelas suas características arquitetônicas significantes, podendo ser classificados como ativos culturais do tipo acervo ou não acervo (FASAB, 2005).

Ao observar algumas definições de ativos culturais, Niyama (2014) afirma que o que determina a diferenciação de um ativo cultural é a intenção de mantê-lo como uso exclusivo para a preservação da cultura e disseminação do conhecimento de diversas gerações.

No estudo de Hooper, Kearins e Green (2005) questiona-se a capacidade de o ativo cultural atender a todas as exigências conceituais, pois, para autores como Carnegie e Wolnizer (1999) e Barton (2000), eles se diferem por não possuírem intenção mercantil.

Os bens de patrimônio público não deveriam ser inclusos nas demonstrações financeiras na visão de Carnegie e Wolnizer (1999), porque, em sua grande maioria, não podem ou não devem ser vendidos. Para os autores, é enganosa sua evidenciação no balanço, pois entendem que se não há intenção de venda não possuem valores financeiros quando confrontados com os passivos.

Barton (2005) explica que para que um ativo cultural seja reconhecido como ativo, deveria gerar benefício econômico, que poderia ser traduzido como geração de fluxos de caixa positivos. Nessa espécie de ativos, porém, os custos de manutenção tendem a ser maiores que a geração de fluxos de caixa, ou seja, os fluxos apresentam-se negativos.

De acordo com Tavares, Gonçalves e Niyama (2010), mesmo os ativos culturais gerando fluxos negativos de caixa, podem ser considerados como ativos, uma vez que constitui a base da existência da própria organização que o preserva ou mantém. É de entendimento de Niyama (2014) que ao decidir pelo não reconhecimento do ativo cultural, fica prejudicada a comparabilidade dos balanços, pois esses se apresentariam incompletos.

Parte da discussão é sanada quando na definição de ativo do setor público acrescenta-se a característica de potencialidade de serviços, haja vista que o ativo não necessariamente precisa gerar somente futuros benefícios econômicos.

Uma nova proposta para definição de ativo está em estudo, de acordo com *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, na qual ativo passaria a ser definido como “um recurso atualmente controlado pela entidade como resultado de um evento passado” (IFAC, 2014, p. 51, tradução nossa). Assim, recursos poderiam ser entendidos como itens que permitem uma entidade de alcançar seus objetivos, sem necessariamente gerar fluxos de caixa líquidos.

No que se refere às normas de reconhecimento dos ativos culturais, as divergências permanecem. As normas emanadas pelo ASB e FASB possuem entendimentos diferentes. De acordo com o ASB os ativos culturais são exclusivamente destinados à contribuição do conhecimento e cultura, enquanto o FASB permite que o ativo cultural seja utilizado pelo governo para a execução de suas operações.

No conjunto de normas emitidas pelo IFAC, não existe uma norma específica que trata dos ativos culturais, porém, na IPSAS 17, no que se refere aos bens de patrimônio cultural, não são exigidos seu reconhecimento. Quanto às formas de mensuração, somente é mencionado que os bens do patrimônio cultural em uso do governo como, por exemplo, um prédio histórico utilizado como escritório, pode ser reconhecido na mesma base de ativos imobilizados.

No Brasil, a maioria dos ativos culturais se enquadram como bens de uso comum, que de acordo com Lima et al. (2011, p. 35) “são aqueles passíveis de utilização por toda a população, podendo ser gratuito ou retribuído, de acordo com o estabelecimento legal da entidade de cuja administração pertencem”. Os bens de uso comum são de responsabilidade

dos entes públicos, e de acordo com NBC T 16.10, é exigida sua incorporação entre os ativos, de todos aqueles que absorveram ou absorvem recursos públicos.

Neste contexto, os ativos culturais em muitas cidades brasileiras datam da época da colonização portuguesa, marcada pela construção de igrejas, pelourinhos, casas de câmara e cadeias. As cidades objeto desse estudo, Goiás e Pirenópolis, testemunharam as expedições dos bandeirantes e a descoberta do ouro no século XVIII. Além disso, a cidade de Goiás, com vários imóveis tombados, recebeu da UNESCO o título de Patrimônio Cultural da Humanidade (IPHAN, 2015).

Portanto, a expectativa é que a mensuração e o reconhecimento desses ativos pela contabilidade sejam capazes de produzir informações que tenham relevância para a gestão dos bens culturais, visando entender a formação do valor monetário desses ativos para sociedade.

## 2.2 Teoria da Mensuração

A pesquisa desenvolvida por Lima et al. (2011) mostrou que a maior dificuldade para tratamento contábil dos bens de uso comum está relacionada ao critério de mensuração, uma vez que não há consenso sobre como esses valores devem ser atribuídos.

A Teoria da Mensuração representa um ramo da matemática aplicada, utilizada nos processos de mensuração e análise de dados, é definida por Stevens (1986, *apud* NIYAMA, 2014), como o processo de atribuição de valor a objetos ou eventos, em um acordo de regras. O objetivo é permitir o entendimento e a reprodução das características da mensuração, expondo de forma clara as bases e os conteúdos relacionados ao processo de mensuração, com vistas a apropriar a tomada de decisão segura (HILLE, 1987).

Neste contexto, Kam (1990) afirma que a mensuração permite a vinculação de um sistema formal a um sistema numérico, através de regras determinadas envolvendo definições operacionais por meio das quais podem ser estabelecidas conexões.

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 304), a mensuração “é o processo de atribuição de valores monetários significativos a objetos ou eventos associados a uma empresa”, e, nessa perspectiva, o processo de mensuração parte das propriedades de um objeto.

No processo de atribuição de valor cria-se uma relação entre o próprio sistema de mensuração e os atributos dos objetos que estão sendo avaliados, utilizando escalas. A escala de razão é a mais utilizada pela Contabilidade na visão de Niyama (2014), pois permite comparações das mensurações contábeis em diferentes empresas.

O processo de mensuração contábil inicia-se na identificação dos objetos, selecionando os atributos que sejam de fato relevantes para seus usuários. Assim, a mensuração deve gerar em termos contábeis valores monetários que sejam fidedignos com sua avaliação. De acordo Almeida e Haji (1997), este é o desafio da Contabilidade: atribuir um significado comum a todos os objetos ou eventos que ela se propõe a mensurar.

A necessidade de promover a aproximação do valor contábil com o verdadeiro valor de um item patrimonial tem feito a contabilidade recorrer a diversas práticas, pois, conhecer o modelo decisório do usuário ainda parece ser um grande desafio, já que não há como produzir uma mensuração contábil única, aplicável a todas as circunstâncias indistintamente (NIYAMA, 2014).

A dificuldade de mensurar os ativos culturais está na definição do real valor desses ativos, uma vez que o seu valor intrínseco representa uma contribuição para a cultura e conhecimento, que nem sempre reflete numa expectativa econômica (BARTON, 2000). Sem características mensuráveis, porém, esses bens não podem ser reconhecidos como ativos (MARTINS et al., 2014).

Para o BNDES, o patrimônio cultural pode ser utilizado como mola propulsora para o desenvolvimento socioeconômico local, estimulando o turismo cultural e ampliando as atividades econômicas, geradoras de emprego e renda (CARDOSO et al. 2011). Com base nos

fundamentos da Teoria da Mensuração, valores podem ser atribuídos aos ativos culturais que representem aproximações dos benefícios sociais por eles gerados.

### 2.3 Tratamento Contábil Aplicado aos Ativos Culturais

Conforme discutido anteriormente, as divergências para o tratamento dos ativos culturais configuram um desafio adicional no âmbito do Setor Público devido à dificuldade de identificar a potencialidade de serviços desses ativos.

No Reino Unido, de acordo com a FRS 30, é requerido reconhecer, mensurar e evidenciar os ativos culturais, incluindo o tratamento de ganhos e perdas de reavaliação. Segundo a norma, quando possível, os ativos culturais devem ser incluídos no Balanço Patrimonial pelo seu valor corrente.

A avaliação dos ativos não necessariamente deve ser realizada por agentes externos à entidade, o que permite aos gestores e auditores alto grau de discricionariedade, devido à possível falta de isenção dos avaliadores. A norma também não determina um período mínimo entre as avaliações dos ativos culturais, o que caracteriza pontos frágeis que podem afetar a confiabilidade das informações contidas nos relatórios econômico-financeiros da entidade (NIYAMA, 2014; TAVARES; GONÇALVES; NIYAMA, 2010).

Nos Estados Unidos, o SFFAS 29 estabelece que no reconhecimento do ativo cultural se deve observar a materialidade da informação, utilizando-se do julgamento profissional para identificar se a informação é essencial para as necessidades do usuário externo e para a transparência da prestação de contas. Para os ativos culturais comprados, construídos ou recebidos em doação, os valores correspondentes são registrados no resultado, sendo os mesmos evidenciados no balanço e nas notas explicativas, no entanto sem valores correspondentes.

Tavares, Gonçalves e Niyama (2010) alertam que embora a norma priorize a evidenciação, é o julgamento profissional que define a necessidade de divulgação desses ativos para a sociedade, o que torna a evidenciação facultativa.

Para Hendriksen e Van Breda (1999), a informação contábil baseia-se em duas características principais – a relevância e a confiabilidade – as quais influenciarão o processo de mensuração, que, para Niyama (2014), utiliza o sistema de comparação de padrões e escalas.

Assim, a necessidade de promover a aproximação do valor contábil com o verdadeiro valor de um item patrimonial tem feito a Contabilidade discutir que valores devem ser utilizados na mensuração dos ativos culturais.

Riahi-Belkaoui (2004) defende quatro atributos para mensuração de todas as classes de ativos: custo histórico, custo corrente de entrada (custo de reposição), custo corrente de saída (valor realizável líquido) e valor presente.

Após analisar os possíveis modelos de mensuração, Niyama (2014) apresenta que entre os critérios mais adequados para o uso em ativos culturais estão o valor de mercado, o valor recuperável, o valor de uso, o custo de reposição depreciado e o custo histórico.

Registre-se que o custo histórico como base de valor para os ativos culturais é questionado por autores como Carnegie e Wolnizer (1995), Barton (2005) e Porter (2004). No entendimento desses pesquisadores, a mensuração baseada no custo histórico refere-se ao seu valor de aquisição em um dado momento, porém, ativos culturais em diversas situações são advindos de doações, o que dificulta uma definição de valor fidedigno.

O custo de reposição refere-se ao custo corrente de substituir um ativo por seu equivalente no momento atual menos deduções de deterioração física e outras formas relevantes de obsolescência. O valor em uso representa a quantia estimada pela qual se espera trocar uma propriedade na data da avaliação, entre um comprador e um vendedor interessados na transação. Para Niyama (2014), existe a possibilidade de alteração no valor do uso do bem e por isso devem ser consideradas outras variáveis nesse conceito.

A utilização do custo corrente foi defendida na obra de Edwards e Bell (1961), porém, ao aplicá-lo no contexto dos ativos culturais, esbarra-se nas características peculiares de tais ativos, haja vista que em grande parte eles não podem ser substituídos sem que percam o valor original (BARTON, 2005). A quantia que se espera recuperar após o uso contínuo e subsequente alienação do ativo é o que se define como valor recuperável, porém, conforme debatido por Porter (2004), a medida não se aplica aos ativos culturais por não se existir um fluxo de caixa e vendas.

O valor justo, também conhecido como valor de mercado, se refere à quantia estimada de troca de um ativo numa transação esclarecida, prudente e sem coação. A medida é questionada por Niyama (2014) quando na ausência do mercado ativo não puder ser estimado o valor com grau de confiabilidade razoável, e por Barton (2005), por não refletir os benefícios sociais do bem.

Dentre outras formas de mensuração encontradas na literatura aplicada ao uso dos ativos culturais podem ser citados o valor de perda, a avaliação contingente e o custo de viagem.

Porter (2004) entende que não é recomendado o uso do valor de perda para mensurar os ativos culturais, uma vez que ao considerar a menor quantia entre o custo de reposição e o valor recuperável, o valor residual seria igual à zero. O método da avaliação contingente, que consiste na criação de um mercado hipotético de bens através da aplicação de questionário, também é criticado por Porter (2004), em razão de as perguntas a serem elaboradas trazerem a possibilidade de respostas enviesadas. As críticas do autor seguem para o modelo de custo de viagem, ao entender que o mesmo não mensura os benefícios do não-uso do ativo (PORTER, 2004).

Dessa forma, a apresentação e formulação de valores para os ativos culturais não são um fim em si mesmas, o que demanda um tratamento contábil especial. Entender e discernir as diferenças metodológicas que cercam esse processo de valoração requer a interpretação de elementos multidisciplinares que não são encontradas nos métodos tradicionais, pois esses não capturam o valor intrínseco do ativo cultural (CURVINA; FREIRE, 2015; MARTINS et al., 2014).

### 3 METODOLOGIA

Neste estudo foi realizada uma pesquisa exploratória, visando proporcionar um cenário sobre determinado fato (RAUPP; BEUREN, 2006), com o objetivo de identificar as práticas contábeis adotadas por cidades históricas no reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos culturais no âmbito do Setor Público.

A abordagem do problema é qualitativa, sob a forma de pesquisa documental e com o uso de dados descritivos. Os dados para a realização da pesquisa foram adquiridos por meio do Balanço Patrimonial e detalhamento das contas do Ativo Permanente dos bens imobilizados dos demonstrativos contábeis dos dois municípios. Os dados são relativos aos anos de 2013 e 2014, e foram adquiridos junto ao Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás – TCMGO, solicitados através do site da instituição, junto à Ouvidoria, por meio da Lei de Acesso à Informação – LAI.

Destaca-se que a prestação de contas dos municípios ao TCMGO é feita através do envio de dados via internet, seguindo layouts estipulados pela instrução normativa n. 015/2012. A referida instrução normativa apresenta em seus anexos quatro layouts (estruturas) para prestação de contas: no anexo I, são apresentados os modelos para os arquivos dos Planos Plurianuais (PPA), das Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA); no anexo II, figuram os modelos para os arquivos do balancete; no anexo III, são exibidos o layout da folha de pagamentos e, no anexo IV, a estrutura para envio do arquivo do Balanço Patrimonial.



Assim, para efeito desta pesquisa, inicialmente foi analisado o layout dos arquivos do balanço (anexo IV, IN n. 015/2012) disponível no endereço eletrônico do TCMGO, visto que é uma forma padronizada para a obtenção de dados, bem como apresenta as informações contábeis do ativo imobilizado dos municípios selecionados. Posteriormente, foram solicitadas informações sobre os bens imóveis com seus respectivos tombamentos e descrição, além do valor de incorporação por aquisição, por construção e/ou por doação em cada exercício dos bens imóveis. Os dados solicitados são constantes do Arquivo do Ativo Permanente dos Bens (APB) referentes ao ativo imobilizado das cidades de Pirenópolis e Goiás, dos anos de 2013 e 2014.

O TCMGO é órgão responsável pela fiscalização de todos os 246 municípios do Estado de Goiás e tem a competência de apreciar e emitir parecer prévio nas contas anuais prestadas pelo Chefe do Poder Executivo dos municípios, além de exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária e patrimonial das prefeituras e demais entidades instituídas e mantidas pelo Poder Público Municipal do Estado de Goiás.

A seleção dos casos foi de maneira intencional, visto que a cidade Pirenópolis foi tombada em 1989 pelo Instituto do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional (IPHAN) como Patrimônio Histórico Nacional, enquanto que a Cidade de Goiás recebeu, em 2001, o título de Patrimônio Histórico da Humanidade pela Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura (Unesco).

Além da análise documental, realizou-se uma entrevista semiestruturada com o responsável pela Diretoria de Planejamento e Implementação de Sistemas do TCMGO, objetivando obter elementos acerca da gestão dos ativos culturais. A escolha do entrevistado deve-se ao fato de que o mesmo ter acesso à prestação de contas dos municípios, além da impossibilidade de contato com os contadores dos municípios analisados, devido aos mesmos serem terceirizados.

A pesquisa limitou-se a identificar as práticas adotadas pelos municípios no tratamento contábil dos bens já tombados pelo Iphan, ou de ativos que porventura já estivessem evidenciados nas demonstrações contábeis, não sendo foco desse estudo a identificação de todos os ativos ou eventos que possam vir a atender os critérios de reconhecimento de ativos culturais. Além disso, a seleção de apenas dois casos de cidades históricas também constitui uma limitação do estudo.

## **4 ANÁLISE DE RESULTADOS**

### **4.1 Patrimônio Tombado das Cidades de Pirenópolis e Goiás**

A proteção do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional foi instituída pelo Decreto-Lei nº 25, de 30 de novembro de 1937. De acordo com o artigo 1º desse decreto-lei, o patrimônio histórico e artístico nacional é constituído de bens móveis e imóveis existentes no País, cuja conservação seja de interesse público, quer por fatores históricos ou por valores arqueológicos, etnográficos, bibliográficos ou artísticos.

O referido decreto institui quatro livros para o registro dos bens tombados, os chamados Livros do Tombo, nos quais as obras citadas em seu artigo 1º serão inscritas: o Livro do Tombo Arqueológico, Etnográfico e Paisagístico (onde serão inscritas as obras pertencentes à categorias de arte arqueológica, etnográfica, ameríndia e popular, bem como monumentos naturais, sítios e paisagens que importe conservar e proteger); o Livro do Tombo Histórico (onde são inscritas as obras de interesse histórico e as obras de arte histórica); o Livro do Tombo das Belas Artes (onde são inscritas as obras de arte erudita nacional ou estrangeira) e o Livro do Tombo das Artes Aplicadas (onde são inscritas as obras que se incluem na categoria das artes aplicadas, nacionais ou estrangeiras).

A cidade de Pirenópolis, com seus casarões, ruas de pedras e igrejas de arquitetura colonial teve seu conjunto arquitetônico, urbanístico e paisagístico tombados pelo Instituto do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional – Iphan, em 1990. A cidade se originou a partir de um acampamento de garimpeiros no século XVIII e nesse mesmo século sua estrutura básica estava consolidada. O traçado urbano e as características arquitetônicas do centro histórico se mantiveram intactos até os dias atuais.

A origem da cidade de Goiás está intimamente ligada à ocupação e colonização do Brasil Central nos séculos XVIII e XIX. Em 1950, a cidade de Goiás teve suas principais igrejas e o quartel tombados pelo Iphan. No ano seguinte, 1951, foram tombados pelo Instituto a antiga Casa da Câmara, o Palácio, a rua vizinha à Fundação e o Chafariz de Cauda. Em 1978, após formação de novos bairros, o conjunto arquitetônico, paisagístico e urbanístico do centro histórico de Goiás foi tombado pelo Iphan e em 2001, reconhecido como Patrimônio Mundial, pela Unesco.

O Quadro 1 apresenta informações sobre os bens tombados como patrimônio histórico e artístico nas cidades de Pirenópolis e Goiás. Além disso, o quadro apresenta os dados relacionados ao processo de tombamento dos bens e o período de inscrição de cada um deles nos respectivos Livros do Tombo.

Cidade	Informações sobre o Bem		Dados do Processo		Inscrições no Livro do Tombo			
	Nome do Bem	Classificação	Nº	Ano	Arqueológico, etnográfico e paisagístico	Histórico	Belas Artes	Artes Aplicadas
Pirenópolis	Igreja Matriz de Nossa Senhora do Rosário	Edificação e Acervo	241	1941		jul-41		
	Fazenda da Babilônia: casa e dependências	Conjunto Rural	747	1964			abr-65	
	Pirenópolis, GO: conjunto arquitetônico, urbanístico, paisagístico e histórico	Conjunto Urbano	1181	1985	jan-90	jan-90		
Cidade de Goiás	Igreja de Nossa Senhora da Abadia	Edificação e Acervo	345	1942			abr-50	
	Igreja de Nossa Senhora da Boa Morte	Edificação e Acervo	345	1942			abr-50	
	Igreja de Nossa Senhora do Carmo	Edificação e Acervo	345	1942			abr-50	
	Igreja de Santa Bárbara	Edificação e Acervo	345	1942			abr-50	
	Igreja de São Francisco de Paula	Edificação e Acervo	345	1942			abr-50	

Cidade	Informações sobre o Bem		Dados do Processo		Inscrições no Livro do Tombo			
	Nome do Bem	Classificação	Nº	Ano	Arqueológico, etnográfico e paisagístico	Histórico	Belas Artes	Artes Aplicadas
	Quartel do Batalhão de Infantaria, 20 - Casa do Antigo Quartel da II Companhia	Edificação	345	1942		jul-50		
	Casa de Câmara e Cadeia	Edificação	345	1942			mai-51	
	Largo do Chafariz: conjunto arquitetônico e urbanístico	Conjunto Arquitetônico	345	1942	set-78		mai-51	
	Conjunto arquitetônico e urbanístico da Rua João Pessoa, antiga da Fundação	Conjunto Arquitetônico	345	1942	set-78		mai-51	
	Imagem de Nossa Senhora do Rosário	Bens móveis e integrados	345	1942			abr-50	
	Palácio Conde dos Arcos - Palácio dos Governadores, inclusive as armas de Portugal e dois bustos de pedra	Edificação	345	1942		mai-51	mai-51	
	Goiás, GO: conjunto arquitetônico e urbanístico	Conjunto Urbano	345	1942	set-78	set-78	set-78	
	Capela de São João Batista	Edificação e Acervo	471	1952			nov-53	

**Quadro 1. Bens Tombados – Pirenópolis e Goiás**

Fonte: Adaptado de Iphan, 2015b.

A partir do Quadro 1 pode-se observar que as duas cidades históricas possuem importantes obras tombadas como patrimônio histórico e artístico. A importância desses bens é notória no decorrer da história, visto que há bens tombados há mais de meio século, como é o caso Igreja Matriz de Nossa Senhora do Rosário, Pirenópolis, tombada em 1941 e da Capela de São João Batista, Goiás, tombada em 1953.

#### 4.2 Ativos Culturais das Cidades de Pirenópolis e Goiás – 2013 e 2014

Para o setor público, ativo é definido como um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem em benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços para a entidade. O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor

Público assevera que, antes de se avaliar ou mensurar um ativo, é necessário fazer o reconhecimento do item patrimonial como ativo (STN, 2014).

Analisando os itens tombados pelo Iphan como patrimônio histórico nas cidades de Pirenópolis e Goiás (quadro 1), entende-se que todos se enquadram na definição de ativo. Além disso, os itens apresentados podem ser considerados ativos culturais, pois contribuem para o conhecimento e a cultura da sociedade, apresentando características históricas e culturais importantes e que trazem benefícios econômicos aos municípios principalmente através do potencial de turismo gerado.

Assim, no processo de análise do tratamento contábil dos referidos ativos nas cidades de Pirenópolis e Goiás, recorreu-se ao TCMGO, entidade fiscalizadora dos municípios goianos, para obtenção dos dados patrimoniais apresentados pelos municípios analisados.

Os procedimentos para a formalização e apresentação dos atos de pessoal (concursos, admissões, aposentadorias e pensões), das licitações e contratos, dos relatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal, dos instrumentos de planejamento governamental (PPA, LDO e LOA), das contas de gestão (balancetes) e das contas de Governo dos Municípios do Estado de Goiás estão dispostos na Instrução Normativa nº 15/2012. De acordo com essa instrução normativa, e suas posteriores reformulações, as prestações de contas devem ser preliminarmente remetidas ao Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás através da internet, conforme *layout* disponível no *site* da instituição.

O balanço patrimonial dos municípios é construído a partir das informações prestadas pelo Poder Executivo local. As Figuras 1 e 2 apresentam os dados patrimoniais do município de Pirenópolis e Goiás, respectivamente. A tabela 1 apresenta, resumidamente, as contas sintéticas relativas ao ativo permanente da cidade de Pirenópolis e Goiás no período de 2013 e 2014.

ATIVO		PASSIVO	
TÍTULOS	VALOR - R\$	TÍTULOS	VALOR - R\$
<b>ATIVO FINANCEIRO</b>		<b>PASSIVO FINANCEIRO</b>	
Disponível	5.049.823,96	Restos a Pagar	6.599.429,38
Realizável	292.759,98	Serviço da Dívida a Pagar	0,00
<b>TOTAL</b>	<b>5.342.583,94</b>	Depósitos	70.690,33
<b>ATIVO PERMANENTE</b>		Débitos de Tesouraria	0,00
Bens Móveis	6.027.235,00	Diversos	0,00
Bens Imóveis	10.545.682,12	<b>TOTAL</b>	<b>6.670.119,71</b>
Bens de Nat. Industrial	54.873,39	<b>PASSIVO PERMANENTE</b>	<b>SALDO ANTERIOR</b>
Créditos - (Dívida Ativa)	4.354.148,99	Dívida Fundada Interna	5.054.446,81
Valores - (Ações)	1.163,22	Dívida Fundada Externa	0,00
Diversos - (Cotas Consórcio, etc ...)	40.306,76	Diversos	0,00
<b>TOTAL</b>	<b>21.023.409,48</b>	<b>TOTAL</b>	<b>5.054.446,81</b>
<b>SALDO PATRIMONIAL</b>	<b>SALDO ANTERIOR</b>	<b>SALDO PATRIMONIAL</b>	<b>SALDO ANTERIOR</b>
Passivo Real Descoberto	0,00	Ativo Real Líquido	14.641.426,90
<b>TOTAL</b>	<b>26.365.993,42</b>	<b>TOTAL</b>	<b>26.365.993,42</b>
<b>ATIVO COMPENSADO</b>	<b>0,00</b>	<b>PASSIVO COMPENSADO</b>	<b>0,00</b>

**Figura 1. Balanço Patrimonial Pirenópolis**


Fonte: TCMGO

A partir da Figura 1, numa análise dos saldos do Balanço Patrimonial do Município de Pirenópolis, observa-se que os bens imóveis representam aproximadamente 40,0% do ativo total do ano de 2013 e 40,9% do total dos ativos de 2014, tendo grande participação da composição patrimonial do Município. Observa-se também que em 2014 houve um aumento de cerca de 14,2% no saldo de bens imóveis do município.

Analisando o detalhamento das contas dos bens imóveis do ativo permanente do município de Pirenópolis (Tabela 1) verifica-se que não há evidências de ativos culturais contabilizados. As contas de 2013 apresentam 332 lançamentos que compõem os bens imóveis, sendo em sua maioria, evidenciação de construção (77,21%); ampliação e aquisições de infraestrutura para a cidade através de reformas de prédios públicos (21,80%), tais como escolas, posto de saúde; aquisição de terreno (0,45%); desapropriações (0,53%) e reconstrução de prédios públicos (0,01%).

O detalhamento das contas de 2014 apresenta 324 lançamentos na composição do saldo total de bens imóveis. Observa-se que houve um aumento no saldo de bens imóveis do município em 2014 com relação ao observado em 2013, devido ao aumento do saldo das contas relacionadas à construção, ampliação e reforma dos prédios públicos, ao passo que os saldos relativos à reconstrução de prédios públicos, terrenos e desapropriações permaneceram inalterados.

Apesar de não estar no escopo deste trabalho, é evidente a dificuldade de mensuração dos bens imóveis, pois na cidade de Pirenópolis, dos 332 lançamentos que compõem o saldo da conta analisada, aproximadamente 66,0% estão mensurados com valores inferiores a um real. O mesmo ocorre em 2014, quando aproximadamente 62,3% dos lançamentos que compõem o saldo dos bens imóveis foram mensurados com valores inferiores a um real.

 Estado de Goiás <b>Tribunal de Contas dos Municípios</b>						Ano : 2014		
Município : GOIAS								
BALANÇO PATRIMONIAL - ANEXO 14								
ATIVO			PASSIVO					
TÍTULOS	VALOR - R\$		TÍTULOS	VALOR - R\$				
	SALDO ANTERIOR	SALDO EXERCÍCIO		SALDO ANTERIOR	SALDO EXERCÍCIO			
<b>ATIVO FINANCEIRO</b>			<b>PASSIVO FINANCEIRO</b>					
Disponível	4.902.041,95	4.441.689,10	Restos a Pagar	5.485.202,18	4.189.048,31			
Realizável	29.353,02	29.353,02	Serviço da Dívida a Pagar	0,00	0,00			
<b>TOTAL</b>	<b>4.931.394,97</b>	<b>4.471.042,12</b>	Depósitos	2.403.444,91	2.436.460,31			
<b>ATIVO PERMANENTE</b>			Débitos de Tesouraria	11.251,38	11.251,38			
Bens Móveis	5.623.909,17	5.893.776,54	Diversos	0,00	0,00			
Bens Imóveis	5.132.397,79	6.508.332,97	<b>TOTAL</b>	<b>7.899.898,47</b>	<b>6.636.760,00</b>			
Bens de Nat. Industrial	0,08	0,08	<b>PASSIVO PERMANENTE</b>					
Créditos - (Dívida Ativa)	6.412.437,53	6.412.437,53	Dívida Fundada Interna	20.529.010,15	38.340.341,38			
Valores - (Ações)	0,00	0,00	Dívida Fundada Externa	0,00	0,00			
Diversos - (Cotas Consórcio, etc ...)	1.024,05	3.866,05	Diversos	0,00	0,00			
<b>TOTAL</b>	<b>17.169.768,62</b>	<b>18.818.413,17</b>	<b>TOTAL</b>	<b>20.529.010,15</b>	<b>38.340.341,38</b>			
<b>SALDO PATRIMONIAL</b>			<b>SALDO PATRIMONIAL</b>					
Passivo Real Descoberto	6.327.745,03	21.687.646,09	Ativo Real Líquido	0,00	0,00			
<b>TOTAL</b>	<b>28.428.908,62</b>	<b>44.977.101,38</b>	<b>TOTAL</b>	<b>28.428.908,62</b>	<b>44.977.101,38</b>			
<b>ATIVO COMPENSADO</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>PASSIVO COMPENSADO</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>			

**Figura 2. Balanço Patrimonial Cidade de Goiás**

Fonte: TCMGO

A partir da Figura 2, observa-se que os bens imóveis representam aproximadamente 18,0% dos ativos totais do Município de Goiás em 2013 e aproximadamente 14,5% do total dos ativos em 2014. Verifica-se que houve um aumento da composição do saldo da referida conta em aproximadamente 26,8% de 2013 para o ano de 2014.

Analisando o detalhamento dos bens imóveis do ativo permanente da cidade de Goiás (Tabela 1), também não foi encontrado nada relacionado ao reconhecimento dos ativos culturais da cidade. Em 2013, evidenciaram-se 13 lançamentos referentes aos bens imóveis do município relacionados à construção (45,03%); ampliação e reformas em prédios públicos (54,58%) e terrenos (0,39%).

Em 2014, o Município evidenciou 30 lançamentos referentes construção de bens imóveis (20,57%) para o município. Um fato que chama a atenção é o lançamento de R\$

4.213.210,31 (quatro milhões duzentos e treze mil duzentos e dez reais e onze centavos), em 2014, como bens a identificar, ou seja, 64,74% dos bens imóveis ainda necessitam de identificação enquanto que 14,12% dos bens que compõem os bens imóveis são considerados diversos, não apresentando qualquer discriminação. Além disso, verifica-se o lançamento de R\$ 5.239,06 (cinco mil duzentos e trinta e nove reais e seis centavos) referentes a bens como caixa amplificada, notebook, microfone e projetor classificados, erroneamente, como bens imóveis, pois são bens corpóreos, possuidores de existência material e que podem ser transportados por movimento próprio ou removidos por força alheia sem alteração de substância ou de sua destinação econômico-social (STN, 2014).

Apesar da importância dos ativos tombados e apresentados no quadro 1 deste estudo, verifica-se que os mesmos ainda não estão evidenciados no balanço patrimonial dos municípios de Pirenópolis e Goiás. Tal fato pode ser justificado pela não obrigatoriedade da contabilização de ativos de bens culturais expressos nas IPSAS 17.

**Tabela 1. Detalhamento dos bens imóveis do ativo permanente dos Municípios de Pirenópolis e Goiás – 2013 e 2014**

<b>Bens Imóveis do Município de Pirenópolis – 2013 e 2014</b>			
<b>Bens Imóveis</b>	<b>2013</b>	<b>Bens Imóveis</b>	<b>2014</b>
Ampliação e Reforma de prédios públicos	2.298.484,62	Ampliação e Reforma de prédios públicos	2.729.761,64
Reconstrução de prédios públicos	1.217,98	Reconstrução de prédios públicos	1.217,98
Construção de prédios públicos	8.142.285,30	Construção de prédios públicos	9.208.287,60
Terrenos	47.757,23	Terrenos	47.757,23
Desapropriação	55.936,99	Desapropriação	55.936,99
<b>Total</b>	<b>10.545.682,12</b>	<b>Total</b>	<b>12.042.961,44</b>
<b>Bens Imóveis da Cidade de Goiás – 2013 e 2014</b>			
<b>Bens Imóveis</b>	<b>2013</b>	<b>Bens Imóveis</b>	<b>2014</b>
Construção de prédios públicos	2.311.228,69	Construção de prédios públicos	1.339.037,89
Ampliação e Reforma de prédios públicos	2.801.205,34	Ampliação e Reforma de prédios públicos	31.658,23
Terrenos	19.963,76	Bens a Identificar	4.213.210,31
		Bens Adquiridos*	5.239,06
		Diversos	919.187,48
<b>Total</b>	<b>5.132.397,79</b>	<b>Total</b>	<b>6.508.332,97</b>

\* São elencados bens como caixa amplificada, notebook, microfone e projetor

Fonte: Dados coletados

### 4.3 Discussão dos Resultados

As regras gerais para o reconhecimento de ativos na contabilidade requerem que esses atendam as definições de mensurabilidade, relevância e confiabilidade (HENDRISEN; VAN BREDA, 1999). Nessa perspectiva, este estudo argumenta que os ativos culturais tombados nas cidades históricas analisadas possuem as condições necessárias ao seu reconhecimento, uma vez que, embora necessitem de critérios especiais para a mensuração, os bens possuem a capacidade de gerar benefícios ou potencial de serviços à sociedade, estão sob o controle de uma entidade como resultado de eventos passados e reforçam o conceito de transparência sobre as atividades e o patrimônio desses municípios.

Para o reconhecimento desses ativos, nas demonstrações contábeis do Setor Público é necessário atribuir medidas que representem o valor monetário desses bens. A atribuição de valores na contabilidade com base na teoria da mensuração apresenta várias possibilidades de critérios agrupados em medidas de entradas e saídas, conforme abordado nos estudos de Almeida e Haji (1999), Hendriksen e Van Breda (1999), Kam (1990) e Riahi-Belkaoui (2004).

A decisão de qual escala deve ser utilizada decorre do entendimento das necessidades que os usuários da informação consideram como relevante para tomada de decisões. Diante do

foco desse estudo sobre a análise do tratamento contábil dos ativos culturais em cidades históricas, entende-se que a definição do usuário da informação contábil no setor público se constitui uma premissa para a escolha dos critérios de mensuração desses ativos.

Os usuários das informações contábeis do governo são diferentes das empresas privadas. De acordo com Lima et al. (2011), o usuário final da contabilidade pública (os cidadãos) reconhece os benefícios dos ativos culturais para a sociedade e acreditam na importância dessa evidenciação nos Balanços Públicos. Deveria existir, portanto, uma preocupação com a compreensão desses usuários as informações que são produzidas.

De acordo com as informações apresentadas na seção 4.1, as duas cidades possuem bens do tipo acervo e não acervo. Das normas contábeis em vigor, a que faz essa classificação dos bens é a SFFAS 29, emitida pelo FASB. Segundo a referida norma, os bens do tipo acervo deveriam aparecer no balanço patrimonial dos municípios sem valor monetário, evidenciado nas notas explicativas, porém como demonstrado na seção 4.2 nenhum registro foi encontrado de evidenciação contábil.

Dessa forma, os resultados também descumprem o regulamento do ASB, o qual versa que todos os ativos culturais deveriam ser contabilizados, independentemente da sua classificação.

Observa-se que no detalhamento das contas na cidade de Pirenópolis, 64% dos lançamentos entre 2013 e 2014 são irrelevantes, com valores inferiores a um real. A prática de valor simbólico a R\$ 1,00 é adotada por peças do acervo do Museu de Arte de São Paulo (MASP). De acordo com Strasburger, Souza e Behr (2014), essa medida pode ser fruto da falta de legislação ou pronunciamento específico de órgão competente a respeito da contabilização de ativos culturais no Brasil.

No que se refere aos bens do tipo não acervo, ainda conforme o FASB, o entendimento é de que devem ser contabilizados de acordo com seus custos no balanço patrimonial, e, além disso, deve haver uma nota explicativa demonstrando a unidade de medida física do bem. Assim, os gastos apontados na Tabela 1, do detalhamento do ativo permanente que se referem à conservação e manutenção de ativos culturais deveriam ser evidenciados também nas notas explicativas. No entendimento do ASB, além de serem identificados separadamente no Balanço, devem ser passíveis de depreciação e *impairment*.

Para compreender as dificuldades relacionadas com o tratamento contábil dos ativos culturais nos Municípios analisados, foi realizada entrevista com o diretor responsável pela Diretoria de Planejamento e Implementação de Sistemas do Tribunal de Contas do Estado de Goiás. Além do Diretor, a Diretoria é composta por outras seis áreas: Análise Técnica, Apoio Administrativo, Superintendência de Informática, Superintendência da Escola de Contas, Superintendência de Gestão Técnica e Divisão de Gestão Técnica.

Ao ser questionado sobre a contabilização dos ativos culturais nas cidades analisadas, o Diretor afirma que a primeira preocupação de um contador municipal é a prestação de contas aos órgãos controladores, pois é esse órgão que vai julgar as contas dos gestores.

O Diretor frisa que os dados que são solicitados para a prestação de contas estão dispostos no *layout* disponível no site da instituição e que o mesmo não faz menção aos ativos culturais dos municípios. Saliencia que a entrega dos dados limita-se às informações dispostas nesse *layout*, e que se não for determinada a entrega de dados detalhados, os mesmos não serão entregues pelos contadores municipais.

De acordo com o Diretor, a Secretaria do Tesouro Nacional tem avançado muito na condução da contabilidade no setor público, iniciando um processo de consolidação das contas nacionais. Segundo ele, o primeiro fato foi o estabelecimento de um plano de contas único para toda a máquina pública, o que ainda está em processo, com várias reprogramações de prazos. Ele frisa que no Estado de Goiás a parte patrimonial está desenhada, mas ainda não tem a força

de implementação exigida pela STN, pois sair do status inicial para o desejado para a nova contabilidade pública de maneira tão rápida é algo difícil de acontecer.

Na entrevista, o diretor foi questionado sobre os critérios que seriam utilizados caso houvesse o reconhecimento de ativos culturais, e sua resposta demonstra que esse assunto ainda não está no escopo das prioridades dos municípios.

Durante a entrevista foi enfatizada a existência de um grupo técnico que realiza reuniões ordinárias duas vezes ao ano, com a responsabilidade de analisar e elaborar diagnósticos e estudos sobre a padronização de conceitos e práticas contábeis. Segundo o diretor, os componentes desse grupo sabem da necessidade de contabilização da parte patrimonial, e que estão em fase de preparação para as exigências que serão implantadas nos próximos anos. Mas entende que ainda levará tempo para que essas mudanças ocorram, pois serão necessários levantamentos e avaliações, e não há pessoal qualificado nas Prefeituras.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo identificar as práticas contábeis adotadas por cidades históricas no reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos culturais no âmbito do Setor Público, a partir de estudo nas cidades históricas Pirenópolis e Goiás, situadas no Estado de Goiás, através da análise das contas do Ativo Permanente dos Balanços Patrimoniais relativos aos exercícios de 2013 e 2014.

A revisão da literatura mostrou que os ativos culturais representam recursos com qualidades históricas, artísticas, científicas, tecnológicas, geofísicas ou ambientais que contribuem para o conhecimento e cultura de uma sociedade, e que a sua principal diferença em relação aos ativos é a intenção de mantê-lo como uso exclusivo para a preservação da cultura e disseminação do conhecimento de diversas gerações.

De acordo com o estudo, as duas cidades históricas que fizeram parte da análise possuem importantes obras tombadas como patrimônio histórico e artístico, com bens tombados há mais de meio século, como é o caso Igreja Matriz de Nossa Senhora do Rosário, Pirenópolis, tombada em 1941 e da Capela de São João Batista, Goiás, tombada em 1953.

Apesar de os ativos culturais analisados atenderem aos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação dispostos na Teoria da Contabilidade, o detalhamento das contas dos bens imóveis do ativo permanente do Município de Pirenópolis mostrou que não há evidências de ativos culturais contabilizados. Também no Município de Goiás não foi encontrado nada relacionado ao reconhecimento dos ativos culturais da cidade.

Para compreender as dificuldades relacionadas com o tratamento contábil dos ativos culturais nos Municípios analisados, foi realizada entrevista com o diretor responsável pela Diretoria de Planejamento e Implementação de Sistemas do Tribunal de Contas do Estado de Goiás, que, apesar de reconhecer que houve avanço com relação à apresentação das contas patrimoniais municipais, esse processo ainda não avançou ao ponto de exigir a contabilização de ativos que evidencie o patrimônio cultural.

Apesar da importância histórica e cultural, verifica-se que a falta de divulgação de ativos culturais nas cidades históricas de Pirenópolis e Goiás pode ser justificada pela inexistência de uma norma que de fato especifique o tratamento contábil a ser conferido aos ativos culturais.

Junto a essa questão, soma-se a falta de exigência ou desobrigação de reconhecimento e mensuração desses ativos no contexto brasileiro. Assim, como expresso por Strassburger, Souza e Behr (2014), o caráter facultativo do reconhecimento dos ativos culturais provavelmente tenha implicado na apresentação de uma norma um tanto vaga pela STN quanto à evidenciação dos ativos culturais, igualando-os ao processo de evidenciação dos demais ativos do imobilizado, o que colabora para o surgimento de dúvidas referentes ao tratamento contábil desses ativos.



Assim, a partir dos dados levantados e análise da entrevista, para que haja reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos culturais nas cidades analisadas, faz-se necessário conhecer o que os usuários da informação reconhecem como relevante para a tomada de decisão, além de um marco teórico-normativo que auxilie na elaboração dos demonstrativos contábeis que enfatizem a existência dos ativos culturais, bem como a qualificação de pessoal responsável. No campo de objeto dessa pesquisa, o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos culturais apresentam-se como um grande desafio no processo da contabilidade patrimonial, o que é corroborado pelos achados de por Strassburger, Souza e Behr (2014).

A pesquisa tem como limitação o tamanho da amostra, visto que foi realizado somente em duas cidades históricas do estado de Goiás, e os resultados apresentados podem divergir dos demais municípios da federação. Em pesquisas futuras, recomenda-se o levantamento do tratamento contábil dado aos ativos culturais de outras cidades históricas, e a proposição de um modelo de reconhecimento, mensuração e evidenciação desses ativos.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M.G.H.; HAJI, Z.S.E. Mensuração e avaliação do ativo: uma revisão conceitual e uma abordagem do *goodwill* e do ativo intelectual. **Caderno de estudos da Fipecafi**, São Paulo, v. 9, n. 16, 1997.

ASB – ACCOUNTING STANDARD BOARD. *Financial reporting standard 30: heritage assets*. London: ASB, 2009. Disponível em: <[http://frc.org.uk/Our-Work/Publications/ASB/FRS-30-Heritage-Assets-\(June-2009\)-File.pdf](http://frc.org.uk/Our-Work/Publications/ASB/FRS-30-Heritage-Assets-(June-2009)-File.pdf)>. Acesso em: 20 jun. 2015.

BARTON, A. D. Accounting for public heritage facilities – assets or liabilities of the government?. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 13, n. 2, p. 219 – 236, 2000.

\_\_\_\_\_. The conceptual arguments concerning accounting for public heritage assets: a note. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 18, n. 3, p. 434-440, 2005.

BORGES, E. F. et al. Heritage Assets: Tangíveis ou Intangíveis?. **Pensar Contábil**, v. 15, n. 56, p. 42-47, 2013.

BUCH GÓMEZ, E. J.; CABALEIRO CASAL, R. “Heritage Assets” e Infraestructuras Públicas: ¿Cómo, Dónde y por Cuánto?. **Investigaciones Europeas de Dirección y Economía de la Empresa**, v. 14, n. 1, p. 103-116, 2008.

CARNEGIE, G.D.; WOLNIZER, P.W. “Unravelling the rhetoric about the financial reporting of public collections as assets”. **Australian Accounting Review**, v. 9, n. 1, p. 16-21, 1999.

CPC – COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**. 2011. Disponível em: <[http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/147\\_CPC00\\_R1.pdf](http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf)>. Acesso em 3 jun. 2015.

CURVINA, Vinícius Mascarenhas Guerra; FREIRE, Fátima de Souza. Mensuração de eventos culturais: Estudo aplicado na Festa do Divino em Pirenópolis – GO. Congresso Brasileiro de Custos, 23., Foz do Iguaçu, PR, 2015. **Anais...** Disponível em:

<<http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/3901/3902>>. Acesso em: 16 dez 2015.

EDWARDS, E. O.; BELL, P.W. **The theory and measurement of business income**. Berkeley e Los Angeles: University of California, 1961. Disponível em: <[https://books.google.com.br/books?id=2clUy5Ch4WYC&printsec=frontcover&hl=pt-BR&source=gbs\\_ge\\_summary\\_r&cad=0#v=onepage&q&f=false](https://books.google.com.br/books?id=2clUy5Ch4WYC&printsec=frontcover&hl=pt-BR&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false)>. Acesso em: 15 jun. 2015.

FASAB – FEDERAL ACCOUNTING STANDARDS ADVISORY BOARD. **Statement of Federal Financial Accounting Standards 29: Heritage Assets and Stewardship Land**. July, 2005. Disponível em: <[http://www.fasab.gov/pdffiles/sffas\\_29.pdf](http://www.fasab.gov/pdffiles/sffas_29.pdf)>. Acesso em: 20 mai. 2015.

FASB – FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **Statement of Financial Accounting Concepts No. 5**. FASB, 2010a.

\_\_\_\_\_. **Statement of Financial Accounting Concepts No. 7**. FASB, 2010b.

\_\_\_\_\_. **Statement of Financial Accounting Concepts No. 8**. FASB, 2010c.

HENDRIKSEN, E.S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

HILLE, H. **Fundamentals of theory of measurement**. Lecture delivered on the Spring-Meeting of the German Physical Society. Ludwig-Maximilians-University. Munich, Geman, 1997. Disponível em: < <http://www.helmut-hille.de/theory.html> >. Acesso em: 3 jun. 2015.

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

IFAC – INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **International Public Sector Accounting Standards - IPSAS 17: Property, Plant and Equipment**. 2006. Disponível em: < [https://www.iaasb.org/system/files/publications/files/A26%20IPSAS\\_17.pdf](https://www.iaasb.org/system/files/publications/files/A26%20IPSAS_17.pdf) >. Acesso em: 2 jun. 2015.

\_\_\_\_\_. **The conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities**. USA: IFAC, 2014. Disponível em: <<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Public%20Sector%20Conceptual%20Framework%20Ch%20%201-4%20Jan%20%2011%202013%20FINAL.pdf>>. Acesso em: 17 jun. 2015.

IPHAN – INSTITUTO DO PATRIMÔNIO HISTÓRICO E ARTÍSTICO NACIONAL. **Goiás**. Disponível em: <<http://portal.iphan.gov.br/pagina/detalhes/362/>>. Acesso em: 01 jul. 2015a.

\_\_\_\_\_. **Lista de Bens Tombados e Processos em Andamento (1938 - 2015)**. Disponível em: <[http://portal.iphan.gov.br/uploads/ckfinder/arquivos/Lista\\_Bens\\_Tombados\\_pelo\\_Iphan\\_%202015.pdf](http://portal.iphan.gov.br/uploads/ckfinder/arquivos/Lista_Bens_Tombados_pelo_Iphan_%202015.pdf)>. Acesso em: 01 jul. 2015b.

\_\_\_\_\_. **Pirenópolis**. Disponível em: <<http://portal.iphan.gov.br/pagina/detalhes/364/>>. Acesso em: 01 jul. 2015.

KAM, V. **Accounting Theory**. 2. ed. New York: Jhon Wiley & Sons, 1990.

LAING, J. et al. Assessing the experiential value of heritage assets: A case study of a Chinese heritage precinct, Bendigo, Australia. **Tourism Management**, v. 40, p. 180-192, 2014. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1016/j.tourman.2013.06.004> . 2013>. Acesso em: 6 jun. 2015.

LIMA, Diana Vaz de et al. Pesquisa Empírica: Uma Contribuição ao Tratamento Contábil dos Bens de Uso Comum. **Revista Ambiente Contábil**, v. 3, n. 2, p. 34-44, nov. 2011. Disponível em: <<http://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/1354>>. Acesso em: 14 mai. 2015.

MAPURUNGA, P. V. R.; MENEZES, A. F de; PETER, M. G. A. O processo de Convergência das Normas Internacionais de Contabilidade: Uma realidade nos Setores Privados e Públicos Brasileiros. **Revista Controle**, v. 9, n. 1, p. 87-107, 2011.

MARTINS, O. S. et al. Uma discussão conceitual sobre o tratamento contábil dos heritage assets. **ConTexto**, v. 14, n. 26, p. 66-75, 2014.

MARQUES, M. de M.; FREIRE, F. de S. Mensuração de Ativos Culturais: Uma Aplicação do Método de Custo de Viagem na Catedral de Brasília. 127 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de Brasília, Brasília, 2012.

NEW ZEALAND TREASURY. **Valuation guidance for cultural and heritage assets**. Treasury Accounting Policy Team, November, 2002. Disponível em: <<http://www.treasury.govt.nz/publications/guidance/reporting/accounting/cultural/val-guide-cultural.pdf> >. Acesso em: 13 jun. 2015.

NIYAMA, J. K. **Teoria Avançada da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2014.

\_\_\_\_\_; SILVA, C. A. T. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

PIRES, C. B.; RIBEIRO, D. C.; NIYAMA, J. K.; PEREIRA, J. M. Heritage Assets: Procedimentos para o Reconhecimento e Mensuração Adotados pelos Museus. In: Congresso Anpcont, 11., 2015, Curitiba. **Anais eletrônicos...** Curitiba: AnpCont, 2015, p. 1-19. Disponível em: <[http://congressos.anpcont.org.br/ix/anais/files/2015-05/1432258163\\_cue299.pdf](http://congressos.anpcont.org.br/ix/anais/files/2015-05/1432258163_cue299.pdf) >. Acesso em: 2 jun. 2015.

PORTER, S. An examination of measurement methods for valuing heritage assets using a tourism perspective. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 1, n. 2, p. 68-92, 2004.

PROVINS, A. et al. Valuation of the historic environment: The scope for using economic valuation evidence in the appraisal of heritage-related projects. **Progress in Planning**, v. 69, n. 4, p. 131-175, 2008.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. (2006). Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. **Como elaborar trabalhos Monográficos em contabilidade: teoria e prática**. (3a. ed.) São Paulo: Atlas.

RIAHI-BELKAQUI, Ahmed. **Accounting Theory**. 5. ed. London: Thompson Learning, 2004.

---

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL – STN. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. 6. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2014.

SNOWBALL, J. D.; COURTNEY, S. Cultural heritage routes in South Africa: Effective tools for heritage conservation and local economic development? **Development Southern Africa**, v. 27, n. 4, 2010.

STANTON, P.J.; STANTON, P.A. Governmental accounting for heritage assets: economic, social implications", **International Journal of Social Economics**, Vol. 24 Iss 7/8/9 pp. 988 – 1006, 1997.

STRASSBURGER, R.; SOUZA, A. R. L. de; BEHR, A. Contabilidade de Ativos Culturais: Um Estudo Comparativo Entre Museus do Brasil e de Outros Países. **ConTexto**, v. 14, n. 28, p. 21-40, 2014.

SWENSEN, G.; JERPÅSEN, G. B. Cultural heritage in suburban landscape planning: A case study in Southern Norway. **Landscape and Urban Planning**, v. 87, n. 4, p. 289-300, 2008.

\_\_\_\_\_; SÆTER, O. The Mall Method: Applied in a Study of Inhabitants' Appreciation of Urban Cultural Heritage Areas. *International Journal of Qualitative Methods*. **International Journal Of Qualitative Methods**, v. 10, n. 2, p. 125-139, 2011.

TAVARES, A. L.; GONÇALVES, R. S.; NIYAMA, J. K. 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.

TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS ESTADO DE GOIÁS. **Instrução Normativa nº 015/12, TCM, de 7 de novembro de 2012**. Dispõe sobre procedimentos para a formalização e apresentação, ao Tribunal de Contas dos Municípios, dos atos de pessoal - concursos, admissões, aposentadorias e pensões, das licitações e contratos, dos relatórios da LRF, dos instrumentos de planejamento governamental - PPA, LDO e LOA, das contas de gestão – balancetes - de 2013 e seguintes e das contas de governo - balanço geral - de 2012 e subsequentes, e dá outras providências. Goiânia, GO. Disponível em: <<http://www.tcm.go.gov.br/portal/xhtml/prestacao-contas/publicacao-layout.jsf?anoInicio=2014&tipoRemessa=4#>>. Acesso em: 2 jul. 2015.

YANKHOLMES, A. K. B. Residents' stated preference for scale of tourism development in Danish-Osu, Ghana. **Cities**, v. 31, p. 267-275, April, 2013.