

# TESOUROS SAGRADOS: DESAFIOS NA VALORAÇÃO ECONÔMICA DO PATRIMÔNIO RELIGIOSO DO MUSEU DE ARTE SACRA DA UFBA

---

## SACRED TREASURES: CHALLENGES IN THE ECONOMIC VALUATION OF THE RELIGIOUS HERITAGE OF THE MUSEUM OF SACRED ART AT UFBA

---

**Fátima de Souza Freire, Sônia Maria da Silva Gomes, Therese Hofmann Gatti Rodrigues da Costa, Jorge Madeira Nogueira**

---

MUSEUS UNIVERSITÁRIOS  
MUSEU DE ARTE SACRA  
VALOR CONTÁBIL  
VALOR ECONÔMICO  
PRESERVAÇÃO CULTURAL

Este estudo investiga a gestão do patrimônio religioso do Museu de Arte Sacra da Universidade Federal da Bahia (MAS-UFBA), com foco nas contribuições da contabilidade e nos desafios da valoração econômica. O museu preserva peças barrocas próprias e da arquidiocese de Salvador, contribuindo para a estética sacra. A metodologia adotada é multidisciplinar em termos conceituais e, em termos empíricos, baseia-se em diversas fontes secundárias, com destaque para o balanço patrimonial e o Estatuto do Museu, seguida por fotografias que ilustram o processo da dualidade de propriedade dos ativos e suas implicações na gestão e valoração do patrimônio religioso. A pesquisa ressalta a importância da preservação histórica e cultural, além do compromisso com pesquisa em arte, contabilidade e economia. Destaca, também, o papel dos museus universitários no enriquecimento cultural de uma sociedade. Evidencia, por outro lado, para o caso específico do MAS-UFBA, sua relevância econômica e educacional no cenário acadêmico brasileiro.

---

UNIVERSITY MUSEUMS  
MUSEUM OF SACRED ART  
ACCOUNTING VALUE  
ECONOMIC VALUE  
CULTURAL PRESERVATION

This study investigates the management of the religious heritage of the Museum of Sacred Art of the Federal University of Bahia (MAS-UFBA), focusing on the contributions of accounting and the challenges of economic valuation. The museum preserves its own Baroque pieces and those of the Archdiocese of Salvador, contributing to the sacred aesthetics. The methodology adopted is multidisciplinary in conceptual terms and, in empirical terms, is based on various secondary sources, with emphasis on the balance sheet and the Museum's Statute, followed by photographs. The research underscores the importance of historical and cultural preservation, as well as a commitment to research in art, accounting, and economics. It also highlights the role of university museums in the cultural enrichment of a society. It likewise evidences, for the specific case of the MAS-UFBA, its economic and educational relevance in the Brazilian academic scenario.

---

ISSN 1518-5494

ISSN-E 2447-2484

## 1 INTRODUÇÃO

A arte sacra é expressão primordial da fé e da devoção religiosa de agrupamentos humanos, particularmente na tradição católica. Ela engloba uma variedade de formas artísticas, incluindo pinturas, fotografias, esculturas, arquitetura e objetos litúrgicos, utilizados em contextos religiosos para representar temas sagrados, narrativas bíblicas e figuras religiosas. No seio da Igreja Católica, a arte sacra tem relevância na adoração, educação religiosa e transmissão da mensagem cristã. Muitas igrejas, catedrais e capelas católicas ao redor do mundo são adornadas com obras de arte sacra que refletem a beleza, espiritualidade e a riqueza da tradição religiosa (Spaccauerch, 2019).

Ao longo dos séculos, a produção artística de figuras proeminentes como Michelangelo, Leonardo da Vinci e Caravaggio contribuiu significativamente na formação e expressão da arte sacra, influenciando a espiritualidade e o culto religioso. Suas obras, marcadas pela maestria técnica e pela expressividade emocional, continuam a ser fonte de inspiração e contemplação para os fiéis, transcendendo as barreiras do tempo e mantendo sua relevância até os dias atuais (Carvalho, 2023).

As estruturas físicas que abrigam essas obras tornam-se monumentos sacro. Muitas vezes, esses locais não são apenas espaços de culto, mas também verdadeiras galerias de arte que testemunham a devoção e a habilidade artística de várias épocas e culturas. Um exemplo desses monumentos são as igrejas barrocas brasileiras. Além de objetos barrocos, é comum encontrar móveis, quadros e diversos bens ou ativos integrados. Esses bens, conforme Fabrino (2012), são elementos artísticos ou ornamentais que estão permanentemente fixados, em um ambiente arquitetônico, como em uma igreja, capela, ou outro espaço sacro.

Nesses contextos, esses componentes integram-se à estrutura do local, contribuindo para sua ornamentação e caracterização estética. Exemplos comuns de bens ou ativos integrados incluem retábulos, pinturas em murais, esculturas em relevo, revestimentos parietais e elementos decorativos em madeira ou metal. Esses elementos são considerados parte integrante do espaço e geralmente não são removidos facilmente, valorizando ainda mais a expressão estética das igrejas barrocas, e também contribuindo para criar uma atmosfera de grande riqueza visual e devoção.

1. Disponível em: <https://cadastro.museus.gov.br/>

No Brasil, conforme o Cadastro Nacional de Museus (CNM)<sup>1</sup>, há 31 museus de arte sacra, abrangendo uma ampla gama de regiões e acervos. Entre esses museus, cita-se o Museu de Arte Sacra (MAS) da Universidade Federal da Bahia (UFBA), localizado em Salvador (BA), o Museu de Arte Sacra de Mariana, em Minas Gerais, e o Museu de Arte Sacra de São Paulo (SP). Além desses, há o Museu de Arte Sacra Dom Epaminondas, em Taubaté (SP), o Museu Nossa Senhora Aparecida, em Aparecida do Norte (SP), e o Museu de Arte Sacra de Paraty, no Rio de Janeiro (RJ). Outros exemplos incluem o Museu Aleijadinho, em Ouro Preto (MG), e o Museu de Arte Sacra de Santos, em Santos (SP). Esses museus abrigam uma rica diversidade de obras de arte sacra, englobando pinturas, esculturas, vestimentas, livros litúrgicos e diversos outros objetos relacionados à arte e à religião.

Na Bahia, a arte sacra assume um papel central, não só como expressão de fé, mas também como meio de preservação cultural, impulsionando o turismo e promovendo o diálogo intercultural e inter-religioso. Conforme Lopes (2012), o Estado abriga um dos maiores acervos sacros do Brasil. Em destaque, o MAS-UFBA, localizado no Centro Histórico de Salvador, que realiza atividades de conservação e divulgação do pa-

patrimônio cultural e histórico da arte sacra na região, englobando ativos da UFBA e de outras entidades, principalmente da diocese de Salvador.

O MAS-UFBA, sendo um dos museus mais antigos do país, alberga uma vasta coleção de arte sacra luso-brasileira, considerada uma das mais importantes do Brasil. Para além do seu valor histórico, o museu abriga atividades de ensino, pesquisa e extensão para os estudantes da Universidade Federal da Bahia (UFBA, 1969), que administra sua gestão desde sua fundação em 1959. A gestão colaborativa deste museu é um exemplo notável de preservação cultural, como evidenciado na experiência de Cancela (2020), que documentou a coleção de esculturas devocionais do Museu de Arte Sacra da Misericórdia em Porto Seguro, Bahia.

Uma gestão colaborativa adequada das obras de arte sacra é imperativa, tanto para os museus e universidades, quanto para as igrejas que as abrigam. Em primeiro lugar, do ponto de vista administrativo, ela desempenha um papel essencial na preservação física das obras ao longo do tempo, garantindo que estejam protegidas contra danos ambientais, desgaste natural e deterioração. Isso inclui medidas como controle de temperatura e umidade, procedimentos de limpeza adequados e a implementação de sistemas de segurança para prevenir roubos e vandalismo.

A gestão financeira, por sua vez, garante recursos adequados para a conservação, restauração e aquisição de novas obras, bem como para cobrir despesas operacionais, salários de funcionários e outras necessidades institucionais. Adicionalmente, a gestão contábil permite a transparência e prestação de contas, garantindo que os recursos sejam empregados de maneira eficiente e responsável. Em última análise, uma gestão colaborativa eficaz em todas essas áreas garante que as obras de arte sacra sejam preservadas e apreciadas por gerações, presente e futuras, tanto nos ambientes museológicos e universitários quanto nas igrejas, mantendo viva a rica herança histórica e religiosa que elas representam.

Os efeitos de uma gestão colaborativa eficaz ultrapassam os limites do administrativo, do financeiro e do contábil, gerando impactos econômicos significativos. Os ganhos - pecuniários e não pecuniários - se difundem por inúmeros segmentos da sociedade, direta e/ou indiretamente envolvidos com atividades de ensino, pesquisa e extensão da universidade cogestora. Esses ganhos econômicos, tangíveis e/ou intangíveis materializam-se, também, da visita, contemplação e conservação e divulgação do patrimônio cultural e histórico da arte sacra de uma comunidade/sociedade.

O objetivo deste estudo é investigar a dinâmica da gestão do patrimônio religioso do MAS-UFBA, com foco nos desafios enfrentados na determinação das abordagens contábil, financeira e econômica mais adequadas para a valoração monetária de estoque e fluxos de um patrimônio religioso. Considerando a complexidade que envolve a gestão financeira e contábil das obras de arte sacra em universidades públicas, museus públicos e igrejas no Brasil, o estudo analisa e enfatiza como essas instituições lidam com questões contábeis específicas - conservação dos ativos, prestação de contas e transparência financeira -, assim como elas devem contemplar os significativos benefícios econômicos - em consequência, sociais - derivados de suas atividades.

Para a consecução de seu objetivo, o estudo apresenta os métodos de valoração mais adequados para as obras de arte sacra, levando em consideração, entre outros aspectos, a dualidade de propriedade dos ativos entre a universidade e a Arquidiocese de Salvador, Bahia. Ao examinar essas questões, este estudo contribui para um maior entendimento das práticas contábeis no contexto do patrimônio religioso, das estraté-

gias de gestão financeira e contábil nessas instituições, dos seus impactos econômicos, visando a promoção da transparência na responsabilidade financeira e econômica da preservação do rico patrimônio cultural e histórico representado pela arte sacra.

A relevância deste estudo reside na necessidade premente do público em geral em obter informações sobre as condições financeiras não apenas dos museus, que representam um valioso patrimônio cultural, mas também das instituições religiosas, como a arquidiocese. Ao envolver recursos orçamentários públicos, os gestores de museus e instituições religiosas precisam evidenciar que cada centavo gasto gera benefícios superiores para a sociedade considerada em seu conjunto. Além disso, o estudo oferece um contexto valioso sobre as dioceses católicas, destacando a importância do caso examinado como um ambiente de aprendizado realista para pesquisadores das ciências sociais aplicadas. Ao participarem de simulações que os colocam no papel de gestores financeiros e partes interessadas, os gestores têm a oportunidade de se envolver ativamente e ganhar experiência prática em lidar com questões de valoração econômica complexas em um contexto organizacional significativo.

O artigo está organizado em três seções centrais, complementadas por esta Introdução e pela Conclusão. Na próxima seção 2, são apresentados os desafios, conceituais e empíricos, para a valoração contábil e econômica de museus, com ênfase nos museus brasileiros. Na parte inicial da seção, descrevem-se as peculiaridades organizacionais do MAS-UFBA. Já na segunda parte, são discutidos os impactos decorrentes de relatórios financeiros deficientes na relação entre stakeholders e gestores em um contexto sem fins lucrativos, assim como os instrumentos de valoração econômica que possibilitam estimar os benefícios intangíveis do Museu. Na seção 3, destacam-se os métodos e procedimentos deste estudo, em especial do seu componente empírico. Por fim, na última seção central, são analisados os resultados contábeis do MAS-UFBA e sugeridos métodos e procedimentos para sua futura valoração econômica.

## **2 ARTE SACRA: DESAFIOS PARA VALORAÇÃO CONTÁBIL E ECONÔMICA EM MUSEUS BRASILEIROS**

### **2.1 O MUSEU DE ARTE SACRA DA UFBA**

No Brasil, a Política Nacional de Museus, estabelecida em 2003, visa valorizar e preservar o patrimônio cultural brasileiro, fortalecendo as instituições museológicas e fomentando a diversidade cultural. Com sete eixos programáticos abrangentes, a política aborda desde a gestão até a aquisição de fundos museológicos. O Cadastro Nacional de Museus já catalogou mais de 3.800 instituições, enquanto o Registro de Museus sistematizou a organização museológica brasileira<sup>2</sup>. O Plano Nacional Setorial de Museus estabeleceu diretrizes até 2030, demonstrando o contínuo comprometimento do Brasil com o setor museológico. Nesse ambiente, estão os museus universitários.

No contexto de significativa expansão do número e da diversidade de museus universitários no país, totalizando 129 unidades que abrangem uma ampla variedade de áreas de especialização, como Ciências Naturais, História, Antropologia e Arte, Almeida (2001) ressalta a importância dessas instituições na preservação e disseminação do patrimônio cultural e científico brasileiro.

Mota e Sá (2023) destacam que nos anos 1940 e 1950, após a demolição da antiga Sé da Bahia, surgiu a necessidade de preservar os bens móveis e ativos integrados à

2. A plataforma Museusbr (<https://cadastro.museus.gov.br/>) facilita o intercâmbio de informações.

3. Na subseção 2.2. na sequência deste texto, essas atividades de ensino, pesquisa e extensão representam um componente do valor econômico do MAS-UFBA, que iremos denominar Valor de Uso Direto (VUD) do Museu.

arquitetura. Naquele momento, o Instituto do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional (IPHAN) e a Arquidiocese de São Salvador da Bahia uniram esforços para criar o Museu de Arte Sacra (MAS), aproveitando o antigo Convento Carmelita de Santa Tereza, que na época estava abandonado. De acordo com Guimarães (2008), a fundação do Museu de Arte Sacra da UFBA em 1959, localizado no Centro Histórico de Salvador, Bahia, marca um momento significativo na história cultural da região. Durante o IV Colóquio Internacional de Estudos Luso-Brasileiros, o museu foi formalmente inaugurado como parte integrante da UFBA (Rabelo, 2020). O MAS-UFBA, tombado pelo IPHAN, emergiu como um polo influente nas artes, impulsionado pela visão e liderança de sua gestão.

O MAS-UFBA, além de ter a função de preservação e exposição, é utilizado como laboratório de ensino, pesquisa e extensão para os alunos da UFBA<sup>3</sup>, além de ser mantido como um órgão suplementar da universidade, conforme consta no Decreto nº 62.241 de 08/02/1968, e vinculado à Reitoria por meio da Resolução nº157 de 20/11/1969. Segundo o artigo 3º desse documento, o MAS-UFBA está em consonância com o artigo 61 do Estatuto da UFBA.

Adicionalmente, Costa e Lemos (2018) relatam que em 1969, foi proposta a criação do segundo Curso de Museologia do Brasil, situado no nordeste do país, e em 1970, após a obtenção da autorização do então Conselho Superior de Educação, o curso foi oficialmente autorizado a operar nas instalações da UFBA. O Museu possui um Regimento datado de 1972, que estabelece diretrizes específicas para suas operações e atividades, ressaltando ainda mais sua importância.

A criação da Diocese de Salvador da Bahia, conforme descrito na *Super Specula Militantis Ecclesiae* (1551), foi um marco importante na história religiosa e cultural do Brasil. Emitida pelo Papa Júlio III em 25 de fevereiro de 1551, essa bula papal delineou as fronteiras geográficas da diocese e estabeleceu suas autoridades eclesiásticas, incluindo o primeiro bispo, Dom Pedro Fernandes Sardinha. A criação da diocese permitiu a organização e administração da Igreja Católica na colônia, expandindo o catolicismo e a evangelização dos povos indígenas e africanos na região. Esse evento histórico influenciou a formação da identidade cultural e religiosa do Brasil, evidenciando o Estado da Bahia como um centro estratégico para a propagação do cristianismo na América Portuguesa.

Sousa (2015) descreve que a pesquisa conduzida sobre a Biblioteca Dom Clemente da Silva Nigra do MAS-UFBA abarcou uma investigação profunda do contexto histórico e social que culminou na fundação e desenvolvimento do Museu, desde seus primórdios como Convento até sua estrutura e coleções atuais. Essa análise histórica abordou uma ampla gama de aspectos políticos, econômicos, artísticos e sociais, tanto em âmbito global quanto local, abrangendo o período que se estende do século XVII até a década de 1960. Essa abordagem permitiu destacar não apenas a concepção e inauguração do MAS-UFBA, mas também sua integração e impacto na sociedade da época.

Emoldurado por esse contexto histórico de sua criação, para compreender plenamente a significância do MAS-UFBA no cenário dos museus universitários brasileiros, é fundamental abordar suas diversas facetas como patrimônio cultural. Tanto o patrimônio material, representado por obras de arte como pinturas, esculturas e monumentos históricos, quanto o patrimônio imaterial, que engloba tradições transmitidas ao longo do tempo, contribuíram para a tradição cultural do Brasil. Enquanto as obras materiais refletem a criatividade humana em elementos tangíveis, como arte e monumentos, as tradições imateriais permeiam rituais, práticas sociais e conheci-

4. Mais uma vez cabe destacar que na subseção 2.2 esses componentes dessa herança cultural representam um componente do valor econômico do MAS-UFBA, que iremos denominar Valor de Uso Indireto (VUI) do Museu.

5. Mais um componente do VUD em valoração econômica.

6. Emergem outros componentes do VUI do Museu no que concerne procedimentos de valoração econômica.

mentos tradicionais, constituindo uma herança cultural viva e em constante evolução (Unesco, 2012)<sup>4</sup>.

Em destaque, a arte sacra assume um papel central na Bahia e em outras regiões do Brasil, influenciando a expressão da fé religiosa, a preservação da cultura e história, e impulsionando o turismo e a economia locais (Bispo, Lodi e Spinola, 2020). Na Bahia, em particular, a arte sacra é fundamental por vários motivos. Ela é um reflexo da diversidade religiosa da região, com proeminência para o Catolicismo e o Candomblé, entre outras tradições (Silva, 2012). Por meio de pinturas, esculturas, arquitetura de igrejas e objetos litúrgicos, a arte sacra materializa essa fé. Além disso, ela reflete a fusão de influências culturais de origens diversas, como elementos africanos, europeus e indígenas. Muitas obras sacras narram histórias relacionadas à colonização, escravidão, resistência e espiritualidade das comunidades afrodescendentes, contribuindo para a preservação da história e identidade cultural baiana (Berkenbrock, 2012).

Do ponto de vista turístico<sup>5</sup>, a arte sacra é um elemento de destaque, que atrai visitantes para contemplar as igrejas coloniais, capelas e museus que abrigam essas coleções. O turismo religioso tem agregado valor à economia local, gerando receita por meio de visitas, hospedagem, alimentação e comércio de artesanato religioso. No caso da Bahia, a diversidade da arte sacra parece promover a tolerância religiosa e o diálogo inter-religioso, reconhecendo e valorizando as diferentes expressões de fé para fomentar um maior entendimento e respeito entre as comunidades na região<sup>6</sup>. De acordo com Avancini (2021), a Lavagem do Nosso Senhor do Bonfim, por exemplo, é uma festa popular que possui profundo significado cultural e histórico para o povo brasileiro. Acrescenta ainda que essa manifestação religiosa não apenas incorpora aspectos de identidade, memória e resistência, mas também reflete a miscigenação e a colonização que moldaram a nação.

As diversas perspectivas sobre o patrimônio cultural, conforme discutido por Candelas, Ojeda, Cisneros e López (2019), podem ser divididas em conservacionista e prática/funcional. A abordagem conservadora, respaldada por instituições como o Instituto Nacional de Antropologia e História (INAH), Instituto Nacional de Bellas Artes (INBA) e UNESCO, enfatiza a preservação do patrimônio como um "bem cultural", valorizando sua importância antropológica e identitária para a comunidade. Por outro lado, a visão prática/funcional considera o patrimônio como um "recurso cultural", buscando aproveitá-lo para gerar rentabilidade social, especialmente no contexto do turismo. Essa visão recebe apoio de entidades como Secretaria de Turismo (SECTUR), Organização Mundial do Turismo (OMT) e setor privado. Uma visão mista reconhece a dualidade do patrimônio como construção social e recurso aproveitável, buscando conciliar os objetivos de preservação e rentabilidade em benefício da comunidade.

As diversas perspectivas sobre a gestão do patrimônio cultural, notadamente no MAS-UFBA, evidenciam os desafios inerentes a essa tarefa. É relevante encontrar um equilíbrio entre a conservação do patrimônio e seu potencial educacional e econômico, visando assegurar tanto sua preservação quanto os benefícios sociais que ele pode proporcionar a longo prazo. Contabilidade e economia, enquanto áreas de ciência, têm a contribuição de traduzir essas distintas perspectivas em valores monetários que contribuam para a eficácia e a eficiência na gestão do MAS-UFBA, especificamente, e de qualquer outro museu.

No caso peculiar do objeto deste estudo, a relação entre os ativos e obras do MAS-UFBA e da Arquidiocese da Bahia está intrinsecamente ligada à colaboração

entre essas instituições no estabelecimento e gestão do museu. A Arquidiocese da Bahia desempenhou um papel relevante nesse processo, contribuindo com obras e patrimônio para a formação do acervo do museu. O convênio estabelecido entre a UFBA e a Arquidiocese, inicialmente em 1959 e renovado em 2019, definiu as bases para a administração do museu, incluindo o comodato das coleções e da estrutura física. A coleção originalmente composta pelas obras da Arquidiocese foi ampliada e diversificada ao longo do tempo pela UFBA.

Essa parceria entre a UFBA e a Arquidiocese da Bahia fortaleceu significativamente o Museu de Arte Sacra, permitindo a preservação e exposição de um acervo cultural riquíssimo, considerado um dos mais importantes do país. A colaboração entre essas entidades ressalta a sua importância para a preservação e promoção do patrimônio cultural e religioso na Bahia. Essa cooperação exige um tratamento peculiar em termos contábeis, apesar de não ter consequências relevantes para a valoração econômica do MAS-UFBA.

## 2.2 DESAFIOS E PRÁTICAS NA GESTÃO DE OBRAS DE ARTE SACRA

### 2.2.1 Desafios e práticas contábeis

A contabilidade desempenhou um papel fundamental em instituições religiosas ao longo da história, influenciando e sendo influenciada por práticas religiosas e teológicas (Booth, 1993; Antinori, 2004; Araújo, 2010; Cordery, 2015; Silva, Pereira, 2017; Lima, 2018; Lo Turco, Giovanni, Tomalini, 2021; Rabelo, Bonfim, 2023). Cordery (2015) revela como a contabilidade afeta organizações religiosas e como o pensamento religioso influencia contextos sociais e comerciais. Logo, a gestão contábil e financeira das igrejas ainda continua a ser um desafio complexo e relevante.

Ruhl e Smith (2012) abordaram um estudo de caso concernente ao contexto de relatórios financeiros na Arquidiocese Católica Romana de Nova Orleans. O trabalho ressalta a importância da conformidade com os princípios contábeis geralmente aceitos e o papel crucial desempenhado por auditorias na elaboração de relatórios financeiros de organizações sem fins lucrativos. O texto destaca diversos tópicos, incluindo a relevância dos princípios contábeis geralmente aceitos, a eficácia da auditoria na garantia da integridade dos relatórios financeiros, a significância dos principais demonstrativos financeiros e notas explicativas, bem como os requisitos específicos de relatórios financeiros destinados a organizações sem fins lucrativos. A gestão financeira surge como um aspecto fundamental para promover a transparência e para construir a confiança dos *stakeholders*.

Especificamente, a gestão das obras de arte sacra em universidades públicas, museus públicos e igrejas no Brasil é uma tarefa complexa que envolve o cumprimento de diversas regulamentações e exigências legais. As universidades públicas, como a UFBA, devem seguir o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) estabelecido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), responsável por legislação própria para todo setor público brasileiro. Essa complexidade acrescenta um desafio extra à administração dessas obras, demandando uma equipe especializada em contabilidade e finanças para assegurar a conformidade com as normas e a manutenção precisa dos registros financeiros.

Paralelamente ao cenário museológico, as instituições religiosas no Brasil estão sujeitas a exigências contábeis e fiscais específicas, regulamentadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e outras entidades governamentais. Essas normas contábeis visam a garantir transparência e conformidade legal das instituições religiosas por meio da ela-

boração de relatórios contábeis e da observância de princípios contábeis fundamentais, como a conservação e a materialidade. Aspectos fundamentais da contabilidade para organizações religiosas englobam desde obrigações acessórias, como a declaração de impostos, até a elaboração de relatórios contábeis mensais e anuais (Delaméa, 2001).

Embora as normas internacionais de contabilidade, como o *International Financial Reporting Standards* (IFRS), não sejam diretamente aplicáveis a igrejas e organizações religiosas, estas podem optar por adotar princípios e práticas contábeis similares, desde que adaptados às suas peculiaridades e em conformidade com a legislação nacional. Vale ressaltar que os profissionais especializados no terceiro setor, como contadores para igrejas, desempenham um papel importante na garantia da conformidade com as normas contábeis e fiscais, contribuindo para a transparência e a responsabilidade financeira das instituições religiosas.

Adicionalmente, Maranhão e Ribeiro (2021) destacam que estudos brasileiros sobre atribuição de valor contábil a patrimônios culturais são recentes e principalmente abordados por especialistas em Contabilidade, enquanto as relações com a Museologia são escassas. Revelou-se a ausência de tratamento contábil para esses bens, destacando a necessidade de uma abordagem conjunta entre Contabilidade, Patrimônio e Memorial da Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE) para melhor valorizá-los e reconhecê-los nas demonstrações contábeis.

As IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*), ou Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público, emitiram a IPSAS 17, que aborda o reconhecimento e mensuração de ativos imobilizados, incluindo os *heritage assets* (ativos culturais), que são bens de valor cultural, histórico ou artístico. Essa norma reconhece que diferentes entidades podem ter visões variadas sobre como esses ativos devem ser tratados contabilmente, o que reflete a diversidade de práticas e interpretações na contabilidade do setor público.

De acordo com Napier e Giovannoni (2021), há um debate sobre se os proprietários de *heritage assets* devem incluí-los em seus balanços patrimoniais. Um estudo da coleção de 77 pinturas doadas por Thomas Holloway ao *Royal Holloway College* entre 1881 e 1883 foi conduzido, revelando que essa coleção permaneceu essencialmente invisível como um objeto contábil até 1999, quando os requisitos contábeis para *heritage assets* foram aplicados pela primeira vez. O estudo emprega conceitos de Jean Baudrillard e Bruno Latour para examinar a relação entre os sinais contábeis e seus referentes, concluindo que os ativos são representados por sinais contábeis que podem ter efeitos materiais reais, mas não hiper-reais.

Para a valoração de ativos culturais no contexto de museus, alguns métodos de valoração contábil podem ser considerados, conforme Freire, Lima, Issifou e Baugarten (2021). Esses métodos são:

- (i) Método do Custo Histórico: baseia-se no valor original ou custo de aquisição de um ativo ou no valor original de uma obrigação na data de sua criação;
- (ii) Método do Lucro Cessante: se refere à perda de lucros ou ganhos que uma pessoa ou empresa sofre como resultado de não poder realizar uma atividade, transação ou investimento específico devido a uma circunstância adversa;
- (iii) Método do Valor Justo: se refere ao preço pelo qual um ativo pode ser trocado entre partes conhecedoras e dispostas em uma transação no mercado.

Na seção seguinte, serão discutidos os principais desafios e práticas da economia para a valoração de ativos culturais.



### 2.2.2 Desafios e práticas da economia

A visão da Economia sobre museus de arte difere da Contábil, e sendo a essa, complementar. As especificidades da visão econômica podem ser sintetizadas nas palavras de Feldstein (1991): museus de arte são, ao mesmo tempo, notavelmente ricos e notavelmente pobres. “Museus tão ricos em arte também são pobres quando julgados pelos orçamentos operacionais disponíveis para a preservação, proteção, restauro, exibição e educação associados a essa arte” (Feldstein, 1991, p. 1). Isso significa que, embora os museus de arte sejam uma parte vital de nossa cultura, financeiramente eles são entidades relativamente negligenciadas da economia de um país. Como instituições sem fins lucrativos, eles não têm a capacidade de levantar recursos financeiros da maneira que as empresas privadas podem, e nem financiamento público substancial das autoridades governamentais.

De uma perspectiva da Economia, uma eficaz e eficiente gestão de um museu de artes, a correta gestão contábil é condição necessária, mas não é suficiente. Seu gestor precisa permanentemente explicitar benefícios do seu museu de arte que não são capturados na valoração contábil de receitas e que suplantam em muito os custos contábeis que ele ou ela deve arcar com minguados recursos orçamentários. Como já destacado, museus de arte geram efeitos tangíveis e intangíveis a partir de suas atividades. De uma perspectiva da sociedade considerada em seu conjunto, ambos tipos de efeitos são apreciados e necessários.

Os efeitos tangíveis de museus de arte são, em sua maioria, capturados pelos métodos e procedimentos contábeis. No entanto, nem todos o são. No caso do MAS-UFBA, por exemplo, as atividades educacionais viabilizadas pela sua existência não têm todo o seu valor (econômico) capturado pela contabilidade e não estão, portanto, lançados nos seus demonstrativos contábeis. Acrescenta-se a isso, a não captura pela contabilidade da esmagadora maioria dos efeitos intangíveis de museus de arte. Para que esses efeitos (alguns tangíveis e muitos intangíveis) tenham seus valores monetários estimados, os métodos de valoração econômica de bens públicos devem ser utilizados.

É essencial destacar a necessidade para a correta aplicação desses métodos de valoração econômica, assim como da explicitação criteriosa dos efeitos tangíveis e intangíveis. Economistas argumentam que a valoração econômica de qualquer bem ou serviço origina-se na especificação dos seus componentes do Valor Econômico Total (VET). Para efeitos deste estudo, o VET pode ser subdividido em Valor de Uso Direto (VUD), em Valor de Uso Indireto (VUI), Valor de Opção (VO) e Valor de Existência (VE)<sup>7</sup>.

Em uma primeira etapa, o VET é composto por elementos de Valor de Uso Direto (VUD) que representa usos que seres humanos fazem diretamente do bem ou serviço que se deseja estimar o valor econômico. No VUD serão listados usos tangíveis (p.e. o consumo de um bem) e usos intangíveis (p.e. visitação e contemplação de uma obra direta disponível em um determinado lugar). Já em uma segunda etapa, os componentes do VUI devem ser explicitados. Esses tendem a ser predominantemente intangíveis, tais como, a importância antropológica e identitária de um museu para uma comunidade.

É evidente que VUD e VUI são existentes e desejáveis não apenas em um único momento. Eles possuem uma dimensão temporal que pode se estender por anos ou décadas. O tratamento do VUD e VUI ao longo do tempo se explicita no VO do VET de um bem ou serviço. Por fim, o VE busca refletir, entre outros fatores, o legado que membros da presente geração desejam passar a gerações futuras, mesmo que elas ou eles não usufruam, direta e/ou indiretamente, do bem ou serviço sob análise.

7. Em termos rigorosos, o VET apresenta mais um componente: Valor de Quase-Opção (VQO) que captura usos direto e/ou indiretos que podem surgir a partir do progresso científico e tecnológico da humanidade. O VQO é significativamente relevante em estudos sobre a diversidade biológica. No entanto, não apresenta justificativa relevante para ser considerado em estudos sobre museus. Detalhes em Castro e Noqueira (2019).

8. Aqui apresentamos apenas os métodos de valoração econômica relevantes para obter o valor econômico de um museu. Para uma lista completa de métodos, consultar Castro e Nogueira (2019). Esses autores grupam os métodos (i), (ii) e (iii) como Métodos Função Demanda. Os outros quatro aqui mencionados, são grupados como Métodos Função de Produção (MFP).

Para a valoração econômica de ativos culturais no contexto de museus, alguns métodos de valoração econômica podem ser considerados (ver detalhes em Castro e Nogueira, 2019). Esses métodos<sup>8</sup> são:

- (i) Método de Valoração Contingente (MVC): parte do pressuposto de que o valor de um bem ou serviço pode ser manifestada na quantia máxima que uma pessoa estaria disposta a pagar por ele, refletindo, assim, a utilidade ou satisfação que esse bem ou serviço lhe proporciona;
- (ii) Método Custos de Viagem (MCV): os gastos realizados por uma pessoa para visitar destinos turísticos, locais históricos, museus, galerias ou áreas naturais refletem, pelo menos em parte, a quantia máxima que essa pessoa estaria disposta a pagar pela sua conservação/preservação;
- (iii) Método Preços Hedônicos (MPH): baseado nas características intrínsecas ou atributos que o compõem um determinado bem ou serviços comparando-o com bem ou serviço substituto que não possua essas características ou atributos;
- (iv) Método Dose-Resposta (MDR): em ativos culturais, o MDR reflete como diferentes níveis de investimento ou esforços de preservação se correlacionam com (a resposta ou) o valor resultante em termos de conservação e preservação do patrimônio;
- (v) Método Custo de Reposição (MCR): valor monetário necessário para substituir, recuperar, ou reabastecer um ativo ou recurso por um equivalente semelhante;
- (vi) Método Custo de Oportunidade (MCO): o valor de um ativo, bem ou serviço se reflete na melhor alternativa que possa ser considerado um substituto (quase) perfeito daquele ativo, bem ou serviço;
- (vii) Método Custos Evitados (MCE): gastos que garantam a manutenção de ativos, bens ou serviços em condições ideais e que podem ser considerados como o seu valor econômico mínimo (piso).

Cada um desses métodos tem suas vantagens e desvantagens. A escolha do método mais apropriado dependerá da disponibilidade de dados, da natureza das obras de arte sacra e das necessidades contábeis das organizações envolvidas. Essas considerações são essenciais para promover a transparência e a responsabilidade financeira, garantindo o adequado reconhecimento e valorização dos bens culturais nas instituições religiosas e museológicas. Voltaremos a esses aspectos na Seção 4 deste texto.

### 3 METODOLOGIA

A metodologia adotada neste artigo baseia-se em uma abordagem multidisciplinar. Suas características básicas são a consulta a fontes bibliográficas de diferentes áreas de conhecimento científico e a incorporação de informações provenientes de diferentes fontes, tais como o balanço patrimonial, o Estatuto de Museus, o documento normativo do Instituto Brasileiro de Museus (IBRAM) intitulado "Subsídios para a elaboração de planos museológicos", bem como documentos normativos da Universidade Federal da Bahia e do Museu de Arte Sacra. Pesquisas semelhantes são escassas para a realidade brasileira, colocando este como um estudo exploratório.

Em termos empíricos, primeiro foi realizada uma análise do Balanço Patrimonial e Notas Explicativas da UFBA com o intuito de observar a evolução do imobilizado no

período de 2015 a 2022. A escolha desse período foi condicionada pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), documento basilar que define a categorização de ativos como bens do patrimônio cultural dentro das normas nacionais, destacando sua importância histórica, cultural ou ambiental e sua retenção não necessariamente para geração de entradas de caixa.

A sexta edição do MCASP permitiu o reconhecimento e mensuração desses ativos, exceto quando possuem potencial para gerar serviços além de seu valor cultural. No entanto, a Portaria nº 548 da STN estabeleceu prazos para a adoção de procedimentos contábeis relacionados ao patrimônio, visando unificar as demonstrações financeiras da União, estados, Distrito Federal e municípios, com datas obrigatórias para o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural. Essa análise proporcionou temas sobre a situação financeira e a estrutura de recursos do Museu, fundamentais para compreender sua capacidade operacional e necessidades.

Os documentos normativos da UFBA e do Museu de Arte Sacra foram consultados para alinhar as práticas museológicas com as políticas institucionais da Universidade e do próprio Museu. Essa integração teve como objetivo garantir a coerência e conformidade das ações propostas com as diretrizes da instituição de origem. Adicionalmente, solicitou-se ao Museu informações sobre atividades realizadas em sua gestão, sendo fornecido um relatório de 2015 sobre as metas estabelecidas pela unidade.

Ao integrar esses elementos, a metodologia adotada neste estudo visa proporcionar uma análise abrangente e alinhada com as diretrizes institucionais, promovendo a eficiência na gestão museológica e a preservação adequada do patrimônio cultural.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

### 4.1 EVOLUÇÃO DO IMOBILIZADO DA UFBA

A Tabela 1 apresenta a evolução do imobilizado da UFBA ao longo dos anos de 2015 a 2021, bem como a taxa de evolução em relação ao ano anterior.

| ANO  | VALOR DO IMOBILIZADO EM R\$ | EVOLUÇÃO* |
|------|-----------------------------|-----------|
| 2015 | 2.754.731.875,02            | —         |
| 2016 | 2.791.736.765,19            | 1,34%     |
| 2017 | 2.881.478.259,33            | 3,22%     |
| 2018 | 3.252.346.763,53            | 12,84%    |
| 2019 | 3.386.004.536,14            | 4,10%     |
| 2020 | 3.489.338.527,72            | 3,05%     |
| 2021 | 3.853.823.108,28            | 10,44%    |
| 2022 | 4.400.737.911,59            | 14,19%    |

\* Evolução = (Valor final - Valor inicial) / Valor inicial \* 100%

**Tabela 1** Evolução do imobilizado em valores correntes da UFBA. Fonte: Dados das demonstrações contábeis da UFBA

Observa-se um crescimento constante no valor do imobilizado ao longo dos anos, refletindo possíveis investimentos em infraestrutura e ativos fixos por parte da UFBA. As taxas de evolução apresentam variações ao longo do período. Em alguns anos, como em 2018 e 2021, houve um crescimento significativo, enquanto em outros anos, como em 2016 e 2020, o crescimento foi mais modesto. No entanto, anos de 2018 e 2022 se

destacam por apresentarem as maiores taxas de evolução, com 12,84% e 14,19%, respectivamente. Isso sugere períodos de investimentos mais intensivos em ativos fixos ou aquisições significativas de patrimônio pela UFBA. Em contraste, os anos de 2019 e 2020 mostram uma evolução mais moderada do imobilizado, com taxas de crescimento em torno de 4% e 3%, respectivamente. Isso pode indicar uma estabilização ou menor intensidade nos investimentos em ativos fixos durante esses períodos. É importante destacar que os dados são provenientes das demonstrações contábeis da UFBA, o que confere confiabilidade às informações apresentadas. A evolução mencionada foi impulsionada pela implementação da Portaria nº 548 da STN, a qual estabeleceu prazos para a adoção de procedimentos contábeis relativos ao patrimônio.

Durante o período de 2017 a 2022, os relatórios contábeis da UFBA categorizaram museus como parte dos "Outros Bens Imóveis de Uso Especial" (como hospitais e museus), dentro da subconta de Bens de Uso Especial dos Bens Imóveis imobilizados, totalizando um valor de R\$ 609.673.972,93 em 2022. No entanto, de acordo com as notas explicativas, que se fundamentaram em dados fornecidos pelo setor de controle patrimonial, o Museu de Arte Sacra é de fato propriedade da Arquidiocese de São Salvador. Além disso, as notas explicativas também indicam que as reavaliações dos ativos imobilizados são realizadas exclusivamente em resposta a mudanças na área construída, alterações no padrão de construção ou deterioração das estruturas, critérios que não são aplicáveis aos *heritage assets*.

#### 4.2 REGISTRO E GESTÃO DO MAS-UFBA: UMA EXPERIÊNCIA CONTADA

No relatório apresentado pela administração do MAS-UFBA de 2015, objetivou-se documentar o empenho empreendido pela equipe do museu, composta por diversos setores que integram sua estrutura funcional.

Em relação aos objetivos gerais e metas alcançadas pela unidade/órgão, ao longo do período em questão, diversas metas e objetivos foram estabelecidos visando a adequada gestão e preservação do acervo museológico. Destarte, procedeu-se a uma meticulosa revisão das informações contidas nas fichas catalográficas, visando garantir precisão e atualização dos registros das coleções. Ademais, os trabalhos de fotografia das obras ainda não catalogadas foram continuados permitindo, assim, a expansão do banco de imagens do acervo museológico, enquanto as listas das peças sob custódia do museu foram digitalizadas para facilitar o acesso e gestão desses registros.

No que tange ao arrolamento e digitalização dos documentos técnico-administrativos, procedeu-se ao levantamento e registro das peças por meio do preenchimento de planilhas, medição das peças e digitalização das listas, além da digitalização dos documentos técnico-administrativos para viabilizar a organização e preservação das informações relacionadas às coleções museológicas. Adicionalmente, foi promovida a reorganização e tratamento do acervo arquivístico do Setor de Documentação, objetivando garantir sua conservação e acessibilidade para fins de pesquisa e consulta.

Por conseguinte, foram realizadas pesquisas iconográficas e iconológicas sobre o acervo museológico, contribuindo para a contextualização e entendimento das obras. Paralelamente, procedeu-se ao levantamento e organização do acervo arquivístico da sala anexa do Setor de Documentação e Pesquisa, enquanto novas peças adquiridas para o acervo do museu foram acondicionadas, catalogadas e fotografadas, culminando na elaboração de documentos administrativos como comodatos, termos de devolução e termos de doação de acervo.

Ademais, foram realizadas atividades de reorganização espacial do acervo da Reserva Técnica, bem como conservação periódica das peças expostas, restauração de obras e conservação do acervo de prata exposto. Em adição, procedeu-se à atualização das informações contidas nas etiquetas da exposição permanente e revisão do acervo armazenado na reserva técnica, atualizando a lista de sua localização para fins de controle e gestão adequada.

Por fim, foram realizadas reuniões periódicas entre os diversos setores do museu com vistas ao planejamento de ações conjuntas visando à obtenção de recursos e otimização das atividades museológicas. Tais esforços foram cruciais para a manutenção, conservação e valorização do patrimônio cultural sob a custódia do MAS- UFBA, contribuindo significativamente para sua preservação e acesso público.

No contexto das atividades desenvolvidas pelo MAS-UFBA ao longo do ano de 2015, uma variedade de iniciativas foi empreendida, englobando áreas como gestão, ensino, pesquisa e extensão. Entre essas ações, destacam-se o atendimento a pesquisadores e estudantes de diferentes níveis educacionais, a organização de seminários e exposições, a realização de oficinas comunitárias, a condução de visitas guiadas, o apoio técnico a exposições externas, o estabelecimento de parcerias educacionais e a participação em programas televisivos para promover a visibilidade do Museu. Além disso, foi elaborado um projeto específico voltado para a preservação da coleção de arte sacra, demonstrando o compromisso do Museu com a educação, a cultura e a valorização do patrimônio histórico e artístico.

#### 4.3 ATIVOS COMPARTILHADOS

Os ativos culturais compartilhados são elementos do patrimônio cultural que são de propriedade ou têm relevância para múltiplas comunidades ou entidades. No Caso da UFBA e da Arquidiocese, são incluídas artefatos históricos, pinturas, ourivesarias, estátuas em marfim, entre outros. Eles trazem várias influências de grupos étnicos como, por exemplo, da cristandade portuguesa, espanhola e indiana. As figuras incluem uma placa do acervo da Arquidiocese de Salvador (Figura 01), que retrata a cena da Descida da Cruz de Nosso Senhor, e outra placa do acervo da UFBA (Figura 02), que mostra a representação do Menino Jesus acompanhado de Santa Luzia. Além disso, a Figura 03 apresenta peças compartilhadas entre as duas instituições, evidenciando a colaboração mútua no Museu de Arte Sacra. Essas representações visuais são fundamentais para ilustrar e complementar as discussões sobre o patrimônio cultural compartilhado entre a UFBA e a Arquidiocese de Salvador, contribuindo para uma compreensão mais ampla e detalhada do tema abordado no artigo.

Para avaliar de uma perspectiva contábil os objetos compartilhados do Museu da UFBA, um método usual é o da avaliação por especialistas. Isso envolveria a contratação de profissionais qualificados, como historiadores da arte, arqueólogos, museólogos ou especialistas em conservação, para examinar e avaliar os objetos com base em sua autenticidade, raridade, condição física, importância histórica e valor artístico. Esses especialistas poderiam realizar uma análise detalhada de cada objeto para determinar seu valor estimado no mercado, levando em consideração fatores como proveniência, idade, estado de conservação, técnica de fabricação e demanda no mercado de arte. Essa abordagem proporcionaria uma avaliação fundamentada dos objetos compartilhados do MAS-UFBA.

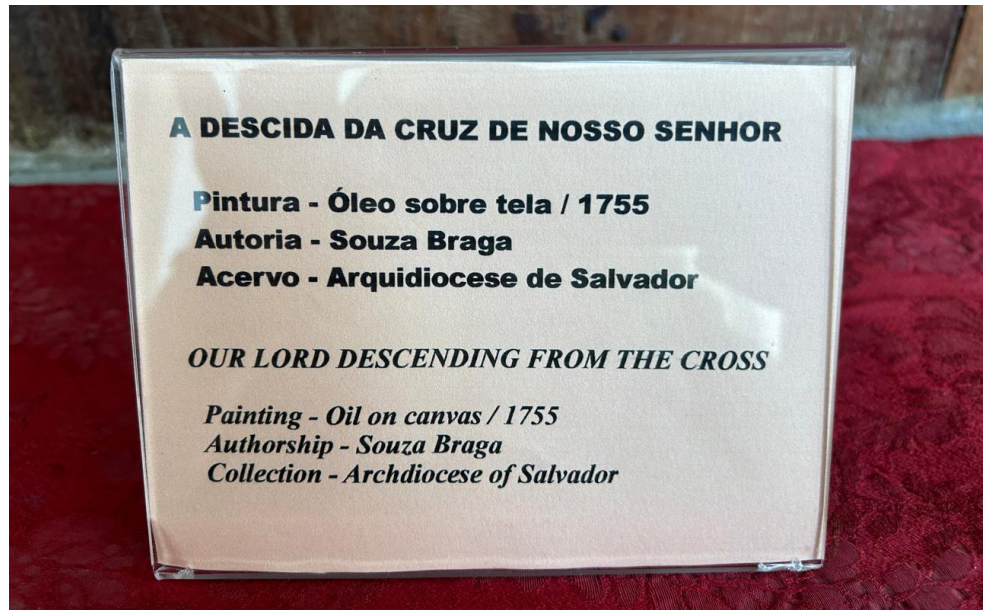


Figura 01 Placa do Acervo da Arquidiocese de Salvador – A Descida da Cruz de Nosso Senhor. Fonte: Foto dos autores

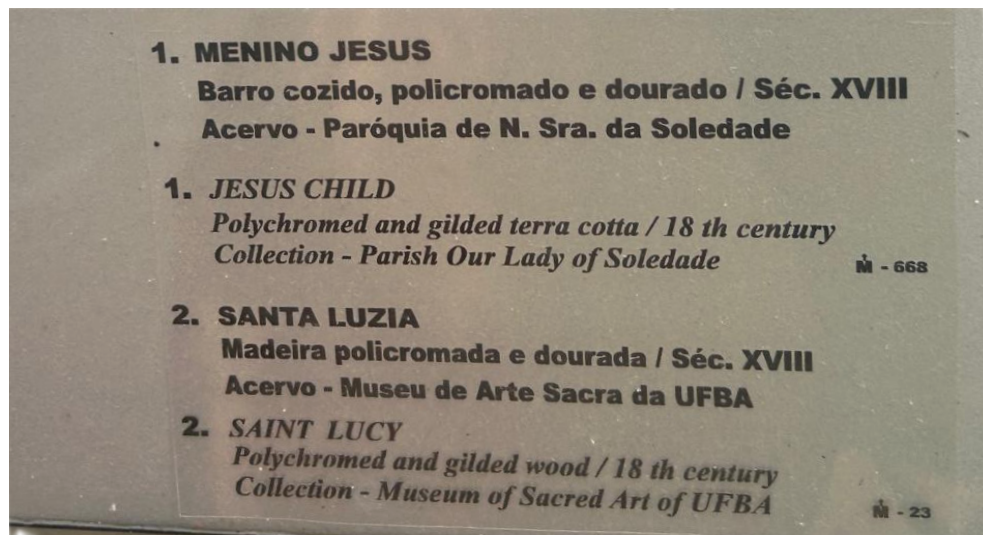


Figura 02 Placa do Acervo da UFBA – Menino Jesus, Santa Luzia. Fonte: Foto dos autores

#### 4.4 BELEZA E COMPLEXIDADE DO ACERVO: DIFERENTES MÉTODOS PARA DIFERENTES ATIVOS

##### 4.4.1 Imobilizado

No contexto da análise do patrimônio cultural e histórico do MAS-UFBA, a Figura 04 apresenta a fachada da Igreja de Santa Teresa, que abriga o acervo do museu. Esta imagem destaca a imponente arquitetura da igreja, que serve como um ambiente importante para a exposição e preservação de objetos sacros e artefatos históricos. A fachada da igreja não apenas reflete a beleza arquitetônica da época em que foi construída, mas também representa um importante marco histórico e cultural na região.

O preço de mercado do imobilizado ou de imóvel similar seria uma estimativa aceitável do valor contábil do prédio que abriga o MAS-UFBA. Não obstante, obter esse valor de mercado não é tarefa trivial. Em qualquer país, compra e venda de igrejas



**Figura 03** Peças Compartilhadas. Fonte: Foto dos autores

9. Como destacado anteriormente, o MPH é um método de valoração econômica que busca estimar o valor de um bem com base nas características ou atributos que o tornam desejável ou valorizado pelos indivíduos.

ou templos religiosos é atividade raríssima. Portanto, preços de mercado imobiliário para esse tipo de imóvel são raros. Por outro lado, em termos do seu valor econômico a avaliação do imóvel, que inclui a igreja do MAS-UFBA, poderia ser realizada utilizando métodos de avaliação adequados para bens imóveis históricos e culturais. O MPH<sup>9</sup> compara os preços de mercado de propriedades em áreas vizinhas ao museu com propriedades semelhantes em área distantes do museu.

Assim, no contexto da avaliação de ativos culturais, como a igreja do Museu, o MPH poderia ser aplicado considerando os diferentes elementos que contribuem para o seu valor cultural, histórico e estético. Isso incluiria características arquitetônicas, idade, localização, relevância histórica e cultural, entre outros aspectos que influenciam a percepção de valor do bem. Ao analisar o mercado e comparar características semelhantes de outros bens culturais vendidos ou avaliados, o MPH pode fornecer uma estimativa do valor da igreja dentro do contexto do mercado de ativos culturais.

Ainda como opção para se obter um valor monetário que reflita o valor contábil da sede do MAS-UFBA pode-se utilizar o MCR, que estima o valor de reprodução ou substituição da igreja, considerando o custo de reconstrução com materiais similares e técnicas tradicionais de construção. Além disso, o MDR em sua vertente da Renda Sacrificada poderia ser utilizado para estimar o valor do imóvel com base na renda potencial gerada por meio do aluguel ou uso do espaço para eventos e cerimônias.

#### 4.4.2 Ativos integrados

As Figuras 05, 06 e 07 representam ativos integrados ao MAS-UFBA, destacando elementos artísticos e ornamentais que enriquecem o ambiente histórico e cultural da instituição. A Figura 05 apresenta os azulejos da área interna, que são parte integrante da decoração arquitetônica da edificação, representando um importante exemplo



**Figura 04** Fachada da Igreja de Santa Teresa/MAS-UFBA. Fonte: Foto dos autores

da arte azulejar presente em muitas igrejas e espaços sacros. Já a Figura 06 mostra um quadro fixado em uma parede ornamentada, exemplificando a presença de obras de arte que fazem parte do acervo do museu e contribuem para sua exposição e valorização. Por fim, a Figura 07 destaca o teto da igreja, evidenciando a riqueza dos detalhes arquitetônicos presentes no espaço sacro, que também é parte integrante do patrimônio cultural preservado e exposto pelo MAS-UFBA. Elas ilustram a diversidade e a importância dos ativos integrados ao museu, evidenciando a relevância de sua preservação e valorização no contexto da história e da cultura.

A avaliação de ativos integrados, como elementos artísticos ou ornamentais permanentemente fixados em ambientes arquitetônicos, como igrejas ou capelas, apresenta desafios únicos devido à sua natureza específica e ao contexto histórico e cultural em que estão inseridos. Nesses casos, a valoração pode envolver uma abordagem multidisciplinar que considere tanto aspectos financeiros quanto históricos, culturais e artísticos. Como já destacado, um método comumente utilizado é o MCR, que avalia o custo de reproduzir ou substituir os elementos integrados por meio de métodos construtivos semelhantes. Isso pode incluir a estimativa dos materiais utilizados, o custo da mão de obra especializada e outras despesas associadas à replicação dos elementos.

Além disso, considerações sobre o contexto cultural e religioso do ambiente em que os ativos estão inseridos podem influenciar significativamente sua valoração. Aspectos como a importância espiritual, a conexão com a comunidade local e o significado histórico-religioso podem ser levados em conta na determinação do valor dos ativos integrados. Todos esses refletem aquilo que anteriormente explicitamos como VUI e VE componentes relevantes do VET do MAS-UFBA.





**Figura 05** Painel Azulejos da área interna. Fonte: Foto dos autores



**Figura 06** Quadro fixado em parede ornamentada. Fonte: Foto dos autores



**Figura 07** Teto da Igreja. Fonte: Foto dos autores

#### 4.4.3 Móveis

A avaliação de móveis antigos, como exemplificado pelo Baú apresentado na Figura 08, pode ser realizada levando em consideração diversos fatores, como a idade, o estado de conservação, a raridade, a autenticidade, o estilo, a procedência e a demanda do mercado. Uma abordagem comum é a comparação com itens semelhantes que foram vendidos recentemente em leilões ou em transações comerciais, ajustando o valor com base nas condições específicas do móvel em questão. Além disso, a consulta a especialistas, como antiquários e avaliadores de arte, pode fornecer valores sobre o valor histórico e artístico do móvel. Também é importante considerar a do-



**Figura 08** Baú - Cofre. Fonte: Foto dos autores

cumentação e a proveniência do móvel, pois isso pode influenciar significativamente seu valor de mercado. A avaliação de móveis antigos requer uma análise cuidadosa e diversificada, combinando conhecimento técnico, experiência de mercado e pesquisa detalhada para determinar seu valor justo.

#### 4.4.4 Ativo arte sacra

A avaliação da arte sacra (ver Figura 09) envolve a análise criteriosa de diversos aspectos. Primeiramente, é essencial investigar a procedência da obra, sua autenticidade e história, considerando documentos e certificações. Além disso, a qualidade artística, expressa na estética, técnica e originalidade da peça, é um fator determinante. O estado de conservação também desempenha um papel crucial, já que danos e desgastes podem impactar seu valor. A significância cultural e histórica da obra, incluindo seu contexto religioso ou cultural, é outro aspecto relevante. Além disso, a demanda no mercado de arte, as tendências e as vendas anteriores de peças similares são considerações importantes para determinar o valor da arte sacra. Ao integrar esses critérios, é possível realizar uma avaliação abrangente e precisa dessas obras de arte.

#### 4.4.5 Ativos imobilizados operacionais ou semi-operacionais

Os ativos imobilizados operacionais ou semi-operacionais, como visto na Figura 10 – Estante do MAS-UFBA, podem ser avaliados considerando sua utilidade e con-



Figura 09 Imagem do Menino Jesus em Terracota do Século XVIII.



Figura 10 Estante do MAS-UFBA.

dição física, bem como seu valor de mercado. Isso envolve a análise do custo de aquisição, depreciação ao longo do tempo e eventuais melhorias realizadas. Além disso, a demanda por esses ativos no mercado secundário também pode influenciar sua avaliação.

Os *heritage assets* podem ser operacionais e, muitas vezes, são utilizados para atividades produtivas ou para a prestação de serviços com o propósito de gerar fluxos de caixa. Além de possuírem valor histórico, esses ativos também desempenham funções essenciais nas operações diárias de uma entidade pública, servindo a múltiplos propósitos. Por outro lado, existem os ativos não operacionais, que são mantidos exclusivamente por seu valor como patrimônio nacional, conforme definido pelo *Accounting for Heritage Assets under IFRS* (2006). Esses ativos não operacionais têm valor primordialmente devido à sua significância histórica ou cultural e podem ser categorizados em três tipos distintos: terrenos e edifícios históricos (considerados Ativos Culturais), peças de arte (formando a Coleção de Ativos Históricos) e locais históricos (classificados como Ativos Naturais).

Para se estimar o valor monetário de todos esses ativos, bens e serviços, a Contabilidade e a Economia apresentam métodos e procedimentos que se complementam. Ao longo do presente texto esses métodos e procedimentos foram apresentados, com ênfase nos da Contabilidade. No Quadro 1 enfatizamos os métodos econômicos – que também já foram mencionados no texto – para ressaltar que eles buscam capturar componentes de valor de elementos presentes no MAS-UFBA. Se aplicados, seus resultados serão complementos relevantes para os valores contábeis.

Os artefatos históricos, pinturas, ourivesarias e estátuas em marfim, além de seu valor de mercado, são identificados como capazes de atrair visitantes para o museu, constituindo um componente intangível do Valor Econômico Total (VET). O método recomendado para estimar um valor mínimo desses componentes é o Método de

| ATIVO, BEM OU SERVIÇO  | IMPORTÂNCIA ECONÔMICA   | COMPONENTE DO VET  | MÉTODO RECOMENDADO   |
|--|---|--|--|
| Artefatos históricos, pinturas, ourivesarias, estátuas em marfim                             | Além de seu valor de mercado, que é utilizado para refletir o seu valor contábil, cada um desses componentes e todos em seu conjunto têm a capacidade de atrair visitantes para o MAS-UFBA. | Materializa-se assim um componente menos tangível da arte sacra em um museu: sua capacidade de atrair visitantes. Isto é, identifica-se um componente do VUD.                                  | MCV<br>No caso de uma estimativa de um valor de piso desses componentes pode-se aplicar o MCE considerando os gastos ideais para uma adequada conservação desses elementos.<br>MCR |
| Patrimônio arquitetônico imobilizado   | A beleza arquitetônica de um museu pode atrair outras atividades residenciais e/ou comerciais para as suas áreas vizinhas.  | Mais um componente intangível da existência de um museu semelhante ao MAS-UFBA: valorização do mercado imobiliário próximo ao museu vis-à-vis imóveis semelhantes em áreas distantes do museu. | MPH<br>MCR<br>MDR  |
| Importância espiritual, a conexão com a comunidade local e o significado histórico-religioso | Todos são componentes essenciais na definição da identidade de uma comunidade ou de uma nação.  | VUI e VE   | MVC  |

**Quadro 01** O Complemento da Valoração Econômica do MAS-UFBA

Custo de Reposição (MCE), que considera os gastos ideais para a conservação desses elementos. Da mesma forma, o patrimônio arquitetônico imobilizado do museu é reconhecido por sua capacidade de influenciar atividades residenciais e comerciais nas áreas circundantes, além de seu valor tangível, representando um valor intangível relacionado à valorização do mercado imobiliário local, com a aplicação de métodos como o Método de Custo de Reprodução (MCR) e o Método de Preço Hedônico (MPH). Além disso, a importância espiritual, a conexão com a comunidade local e o significado histórico-religioso são identificados como elementos essenciais na definição da identidade cultural e nacional, contribuindo para o Valor de Uso Individual (VUI) e o Valor de Existência (VE), com o Método do Valor Contingente (MVC) sendo recomendado para sua avaliação. Essa análise reflete a complexidade inerente à valoração econômica de instituições culturais, que demanda a consideração não apenas de valores tangíveis, mas também de aspectos intangíveis que agregam valor à comunidade e à sociedade em geral.

Juntos, valores contábeis e valores econômicos podem possibilitar que museus de arte sejam apenas notavelmente ricos.

## 5 CONCLUSÃO

Com o avanço e a diversificação dos museus universitários, há uma ampliação significativa no acesso a recursos educacionais e culturais para a comunidade acadêmica e o público em geral. Essa expansão promove não apenas uma maior acessibilidade ao patrimônio cultural e científico do Brasil, mas também estimula o aprendizado, a pesquisa e a apreciação das diversas áreas de conhecimento abrangidas por essas instituições. Além disso, a presença crescente desses museus contribui para a valorização e preservação da identidade cultural e científica do país, fortalecendo os laços entre academia e sociedade.

Um exemplo de ativos culturais compartilhados são os museus de arte sacra, que possuem significado tanto para as comunidades locais quanto para a humanidade

como um todo. Esses museus não apenas representam a história de uma determinada região, mas também contribuem para o entendimento da história e evolução da humanidade em geral.

A gestão eficaz dos ativos culturais compartilhados é fundamental para garantir sua preservação e uso sustentável. Isso requer uma abordagem colaborativa entre várias entidades governamentais, organizações não governamentais e comunidades locais, visando desenvolver políticas de preservação, planos de gestão e programas educacionais adequados.

Além disso, a conscientização e o respeito pela diversidade cultural são essenciais para garantir que esses ativos sejam apreciados e preservados de maneira adequada. Isso implica no reconhecimento da importância cultural de diferentes grupos e na promoção da inclusão e participação de todas as partes interessadas na gestão e preservação desses ativos.

Assim, a preservação e valorização adequadas desses ativos exigem uma abordagem colaborativa e multidisciplinar, envolvendo especialistas de diversas áreas, comunidades locais e entidades governamentais. É necessário desenvolver métodos e ferramentas de avaliação que levem em consideração não apenas o valor econômico, mas também o valor cultural, histórico e social desses ativos, garantindo assim sua proteção e promoção para as gerações futuras.

Ao explorar essa temática, emerge uma narrativa multifacetada que não apenas sublinha a importância da preservação histórica e cultural, mas também evidencia o compromisso dessas instituições com a pesquisa nas áreas de contabilidade e economia. Este estudo visou fornecer uma compreensão mais profunda do papel que os museus universitários desempenham na sociedade, especialmente considerando o caso específico do Museu de Arte Sacra da Bahia, destacando assim a relevância contábil, econômica e educacional dessas instituições no contexto acadêmico brasileiro.

## REFERÊNCIAS

- ACCOUNTING STANDARDS BOARD. Heritage assets: can accounting do better? ASB Publications. 2006. Disponível em: <https://frc.org.uk/Our-Work/Publications/ASB/Heritage-Assets-canaccounting-do-better.pdf>. Acesso em 29 abr. 2024
- ANTINORI, Carlo. La contabilità pratica prima di Luca Pacioli: origine della partita doppia. De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad, v. 1, n. 1, p. 4-23, 2004.
- ARAÚJO, Domingos Machado da Costa. A contabilidade no Mosteiro de Santa Ana de Viana do Castelo nos Séculos XVIII e XIX. 2010. 137 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Escola de Economia e Gestão. Universidade do Minho, Lisboa, Portugal, 2010.
- AVANCINI, Atílio José. A interculturalidade da Lavagem do Bonfim da Bahia. V!RUS, v. 1, n. 22, 2021. [online]. Disponível em: <http://www.nomads.usp.br/virus/virus22/?sec=5&item=118&lang=pt>. Acesso em: 22 Abr. 2024.
- BERKENBROCK, Volney José. A Relação da Igreja Católica com as religiões afro-brasileiras: anotações sobre uma dinâmica. Religare, v. 9, n. 1, 17- 34, 2012
- BISPO, Livia Veiga de Oliveira; LODI, Marluce Dantas de Freitas; SPINOLA, Carolina de Andrade. Marketing e turismo religioso: perfil e satisfação dos visitantes das obras da primeira santa brasileira. Marketing & Tourism Review, v.5, n.2, p. 1-25, 2020.

- BOOTH, Peter. Accounting in churches: A research framework and agenda. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 6, n. 4, p. 37-67, 1993.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC 1.409/2012. Aprova a ITG 2002 – Entidades sem Finalidade de Lucro. Disponível em: <[https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002\(R1\)&arquivo=ITG2002\(R1\).doc](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002(R1)&arquivo=ITG2002(R1).doc)>. Acesso em: 30 abr. 2024.
- CANCELA, Francisco Eduardo Torres. Extensão universitária, museu e preservação cultural: a experiência de gestão compartilhada do Museu de Arte Sacra da Misericórdia e a documentação de seu acervo de esculturas devocionais. *Patrimônio e Memória*, v. 16, n. 2, p. 6-39, 2020.
- CANDELAS, Carlos Antonio Rosas; OJEDA, Andrés López; CISNEROS, Héctor Javier Favila.; LÓPEZ, Ricardo Hernández. Conflictos de valoración y uso del patrimonio religioso con fines turísticos en el centro histórico de la ciudad de Toluca, México. *Teoría y Praxis*, n. 27, p. 75-105, 2019.
- CARVALHO, Carlos Vinícius da Costa Nagib de; BONFIM, Mariana Pereira. A Contabilidade nas instituições católicas nos séculos XVII e XVIII. *Revista de Contabilidade da UFBA*, v. 17, p. 1-11, e2319, 2023.
- CARVALHO, Solange Peixe Pinheiro de. Quadros em igrejas: Caravaggio, o crime contra a arte e a imagem da Itália na literatura policial contemporânea. 2023. 191 f. Tese (Doutorado em Letras Estrangeiras e Tradução) – Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2023.
- CORDERY, Carolin. J. Accounting history and religion: A review of studies and a research agenda. *Accounting History*, v. 20, n. 4, p. 430-463, 2015.
- COSTA, Ana Lurdes de Aguiar; LEMOS, Eneida Braga Rocha de (Orgs). *Anais 200 anos de museus no Brasil: desafios e perspectivas*. Brasília, DF: Ibram, 2018.
- CASTRO, Joana D’arc Bardella.; NOGUEIRA, Jorge Madeira. *Valoração econômica do meio ambiente: teoria e prática*. 1. ed. Curitiba: Editora CRV, 2019.
- DELAMÉA, Elenita. *Contabilidade eclesiástica: Algumas questões operacionais*. São Paulo: Loyola, 2001.
- FABRINO, Raphael João Hallack. *Guia de identificação de Arte Sacra*. Rio de Janeiro: IPHAN, 2012.
- FELDSTEIN, Martin. Introduction. In: Feldstein, Martin. *The Economics of Art Museums*. University of Chicago Press, 1991, p. 1-12.
- FREIRE, Fátima de Souza; LIMA, Lavoisiene Rodrigues de; ISSIFOU, Mourtala; BAUMGARTEN, Victória Marques da Rocha. Valor econômico e valores personificados: Obras de Margaret Mee sobre a Mata Atlântica e Floresta Amazônica. In: XXIII EN-GEMA, 2021, São Paulo. *Inovação e Sustentabilidade na Era da Economia Regenerativa*. São Paulo: FEA-USP, 2021.
- GUIMARÃES, Francisco de Assis Potugal. (Coord.). *Museu de Arte Sacra: Universidade Federal da Bahia*. Salvador: Impressão Bigraf, 2008.
- LIMA, Eliseu Bandeira de. *Governança e Normas de Contabilidade Aplicadas às Igrejas - Princípios e Enfoque na Transparência de Recursos - De Acordo com a Legislação Brasileira*, Curitiba: Juruá, 2018.
- LO TURCO, Massimiliano; GIOVANNI, Elisabetta Caterina; TOMALINI, Andrea. The Cultural value of the copy in the Museum Domani. *IMG Journal*, n. 4, p. 156-179, 2021.
- LOPES, Eunice Ramos. O Museu de Arte Sacra e Etnologia como atrativo turístico (Fátima, Portugal). *Turismo & Sociedade*, v. 5, n.1, p. 295-309, 2012.

- MARANHÃO, Maria Helena Padilha; RIBEIRO, Emanuela Sousa. 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. *Museologia e Patrimônio - Revista Eletrônica do Programa de Pós-Graduação em Museologia e Patrimônio – Unirio*, v.14, n.1, p. 347-372, 2021
- MOTA, Elis Marina; SÁ, Ivan Coelho. Moldagens da imaginária atribuída a Frei Agostinho da Piedade no Museu de Arte Sacra da UFBA. *Imagem Brasileira*, n. 13, p. 253-367, 2023.
- NAPIER, Christopher J.; GIOVANNONI, Elena. Accounting for heritage assets: Thomas Holloway's picture collection, 1881–2019. *The British Accounting Review*, v. 53, n. 2, p. 1-14, 2021.
- RABELO, Priscila Batista. Museu universitário e comunidade local: o caso do Museu de Arte Sacra da Universidade Federal da Bahia. 2020. 122 f. Dissertação (Mestrado Estudo Interdisciplinares sobre a Universidade) – Instituto de Humanidades, Artes e Ciências Professor Milton Santos, Universidade Federal da Bahia. 2020.
- RUHL, Jack M.; SMITH, Ola M. A Perfect Storm: A Case in Nonprofit Financial Reporting. *Issues in Accounting Education*, v. 27, n. 3, p. 819–836, 2012.
- SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. Portaria STN nº 700, de 10 de dezembro de 2014. Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público da 6ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Disponível em: <https://www.simplesinformatica.com/site/wp-content/uploads/2015/08/STN-2014-MCASP-6a.-edicao-Portaria-700.pdf>. Acesso em 30 abr. 2024
- SILVA, Lidiane dos Santos; PEREIRA, Raquel Barbosa Marques. A contribuição da religião para o nascimento da contabilidade. *Revista Unitas*, v.5, n.2 (n. especial), p. 1088-1105, 2017.
- SILVA, Vagner Gonçalves. Artes do axé. O sagrado afro-brasileiro na obra de Carybé. *Ponto Urbe*, v. 10, p. 1-57, 2012.
- SOUSA, Tatiana Bonfim. Biblioteca do Museu de Arte Sacra da UFBA: relevância histórico-social. 98 f. 2015. Dissertação (Mestrado Estudo Interdisciplinares sobre a Universidade) – Instituto de Humanidades, Artes e Ciências Professor Milton Santos, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2015.
- SPACCAQUEERCH, Maria Elci. A beleza sob diferentes olhares. *Revista do Instituto Junguiano de São Paulo*, v. 4 e 10, p. 1- 14, 2019.
- SUPER SPECULA MILITANTIS ECCLESIAE. Bula do Papa Júlio III, 25 de fevereiro de 1551, Criação da Diocese de Salvador da Bahia. Disponível em: [https://cdn.arquidiocesasalvador.org.br/wp-content/uploads/2021/02/BULA-DE-CRIACAO-DA-ARQUIDIOCESE-DE-SAO-SALVADOR-DA-BAHIA.pdf?\\_gl=1\\*zhhikv\\*\\_ga\\*MjA0ODY1NTU2NS4xNzA4MjY0ODAx\\*\\_ga\\_MJZCJH8EZM\\*MTcwODI2NDgwMC4xLjEuMTcwODI2NDg0OC4wLjAuMA..&\\_ga=2.255124296.1984775008.1708264801-2048655565.1708264801](https://cdn.arquidiocesasalvador.org.br/wp-content/uploads/2021/02/BULA-DE-CRIACAO-DA-ARQUIDIOCESE-DE-SAO-SALVADOR-DA-BAHIA.pdf?_gl=1*zhhikv*_ga*MjA0ODY1NTU2NS4xNzA4MjY0ODAx*_ga_MJZCJH8EZM*MTcwODI2NDgwMC4xLjEuMTcwODI2NDg0OC4wLjAuMA..&_ga=2.255124296.1984775008.1708264801-2048655565.1708264801). Acesso em: 30 abr. 2024
- ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS PARA A EDUCAÇÃO, A CIÊNCIA E A CULTURA (UNESCO). Listas del Patrimonio inmaterial. Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura. España, 2012. Disponible en: <http://www.unesco.org/culture/ich/index.php?lg=es&pg=00011>. Acesso em 30 abr. 2024
- UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA. Resolução nº157 de 20 de novembro de 1969

**FÁTIMA DE SOUZA FREIRE**

Professora titular do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília  
*ffreire@unb.br*

**SÔNIA MARIA DA SILVA GOMES**

Professora titular do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal da Bahia  
*songomes@ufba.br*

**THERESE HOFMANN GATTI RODRIGUES DA COSTA**

Professora do Departamento de Artes Visuais do Instituto de Artes da Universidade de Brasília  
*therese@unb.br*

**JORGE MADEIRA NOGUEIRA**

Professor titular do Departamento de Economia da Universidade de Brasília  
*jmn0702@unb.br*