

ATIVOS CULTURAIS: UM ESTUDO DE CASO DA IMPLEMENTAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS

CULTURAL ASSETS: A CASE STUDY OF THE IMPLEMENTATION OF HERITAGE ACCOUNTING PROCEDURES

**Tereza Lúcia Ribeiro de Oliveira, Vicente Lima Crisóstomo,
Denise Maria Moreira Chagas Correa**

PATRIMÔNIO
ATIVO CULTURAL
VALORAÇÃO ECONÔMICA

O estudo aborda a valoração de ativos culturais, destacando sua importância na pesquisa e no mercado. Apresenta a evolução dos métodos de valoração e a influência das Normas Internacionais de Contabilidade, especialmente na Contabilidade Pública brasileira. O objetivo foi analisar a implementação da valoração de ativos culturais em uma universidade pública no Brasil, em conformidade com a regulamentação, visando melhorar a gestão patrimonial e a transparência contábil. A metodologia inclui revisão bibliográfica e documental, utilizando análise de materiais e documentos para coletar dados sobre a implantação das exigências legais. Um estudo de caso é conduzido, seguido pela análise dos dados à luz da legislação pertinente. A valoração econômica dos acervos culturais não apenas cumpre a legislação, mas também otimiza recursos e melhora a gestão desses ativos. O estudo constata a aplicação do método do valor justo na valoração dos bens culturais da instituição, com inventário e valoração adequados, além de um fluxo de entrada para novos bens. A implementação segue as diretrizes legais para reconhecimento, mensuração e evidenciação no patrimônio público.

HERITAGE
CULTURAL ASSET
ECONOMIC VALUATION

The study addresses the valuation of cultural assets, highlighting its importance in research and the market. It presents the evolution of valuation methods and the influence of International Accounting Standards, especially in Brazilian Public Accounting. The objective is to analyze the implementation of cultural asset valuation at a public university in Brazil, in accordance with regulations, aiming to improve asset management and accounting transparency. The methodology includes bibliographic and documentary review, using analysis of materials and documents to collect data on the implementation of legal requirements. A case study is conducted, followed by analysis of the data in light of relevant legislation. The economic valuation of cultural collections not only complies with the law, but also optimizes resources and improves asset management. The study finds the application of the fair value method in valuing the institution's cultural assets, with adequate inventory and valuation, as well as an inflow for new assets. The implementation follows legal guidelines for recognition, measurement, and disclosure in the public domain.

ISSN 1518–5494

ISSN-E 2447–2484

INTRODUÇÃO

Padrões internacionais têm sido estabelecidos pelo International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) visando a harmonização nas práticas de reconhecimento, mensuração e divulgação de bens que compõem o patrimônio público, havendo aí um considerável grau de complexidade que tem sido levado em consideração (Biondi, Grandis, MATTEI, 2021; Biondi, Lapsley, 2014). No Brasil, a contabilidade pública está em processo de convergência aos padrões do IPSASB, havendo assim, mudanças nas práticas de reconhecimento, mensuração e divulgação do patrimônio público, conforme preconizado pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) (Secretaria do Tesouro Nacional, 2023).

O MCASP aborda aspectos contábeis relacionados às entidades públicas, incluindo os bens culturais, detalhando os procedimentos para reconhecimento, mensuração e evidência da composição patrimonial (Secretaria do Tesouro Nacional, 2023). Entidades do setor público, conforme Resolução Conselho Federal de Contabilidade (CFC) n. 1128/08, incluem órgãos, fundos e pessoas jurídicas de direito público ou privado que lidam com recursos públicos. As instituições museológicas públicas, que controlam ativos culturais, enfrentam desafios na mensuração e evidência desses bens, dada a singularidade e a restrição legal à alienação (Barton, 2000; Christiaens, Rommel, Barton, Everaert, 2012; Aversando, Christiaens, 2014).

A pesquisa busca preencher lacunas no conhecimento sobre a valoração econômica de ativos culturais em entidades públicas, destacando a relação com a transparência e a gestão desses bens, e, a distinção entre setor empresarial e governamental (Aversando, Christiaens, 2014; Christiaens, Rommel, Barton, Everaert, 2012; Hooper, Kearins, Green, 2005). O objetivo deste trabalho é analisar o processo de valoração econômica dos ativos culturais em uma relevante Instituição Federal de Ensino Superior (IFES) do Estado do Ceará. Os objetivos específicos são: (i) identificar se há e quais seriam os processos de valoração dos ativos culturais utilizados na instituição; (ii) descrever os estágios de andamento do processo de valoração econômica dos ativos culturais da instituição. (iii) apontar os aspectos pertinentes à valoração econômica dos diferentes tipos de ativos culturais.

Os ativos culturais, considerados recursos controlados pelas entidades, têm implicações econômicas, como receitas de visitação e serviços culturais. No entanto, a dificuldade na individualização dos fluxos de caixa e a restrição à alienação desses bens complicam sua valoração e inclusão nos demonstrativos financeiros (Barton, 2000; Christiaens, Rommel, Barton, Everaert, 2012). A importância social e cultural de instituições de ensino superior (IFES) ressalta a necessidade de uma adequada valoração dos ativos culturais, o que motiva a realização desta pesquisa.

A literatura tem abordado questões relativas à definição de ativos culturais e proposição de normatização de seu registro na contabilidade das instituições, como também esclarecer, propor técnicas, e aprimorar o processo de valoração destes ativos levando em conta suas especificidades e a natureza de bens públicos (Adam, Musari, Jones, 2011; Aversano, Christiaens, 2014).

Os resultados indicam a aplicação do método de valor justo na valoração dos ativos culturais da instituição estudada, com inventário e valoração de acordo com as diretrizes da Secretaria do Tesouro Nacional (2023). Adicionalmente, observe-se que a valoração e registro contábil destes ativos teve reflexo relevante no patrimônio da IFES estudada.

ATIVOS CULTURAIS

PATRIMÔNIO HISTÓRICO-CULTURAL

A ideia de patrimônio, como legado cultural e conjunto representativo de uma nação, tem ganhado destaque nas pesquisas interdisciplinares, abordando sua importância histórica e simbólica. O patrimônio cultural não apenas identifica uma sociedade, mas também molda sua identidade e memória, tornando-se importante na formação de uma nação (Oliveira, 2008).

O patrimônio cultural, ao representar um vínculo social, envolve diversas instituições e áreas, como Estado, universidades, economia e turismo. Esses bens não só unem a sociedade, mas também são fonte de cumplicidade social, refletindo os valores políticos e históricos de uma sociedade (Candlini, 1994; Poulot, 2008).

Essa noção de patrimônio abrange não apenas posses materiais, mas também a sociedade que as reconhece e os valores políticos que os sustentam, promovendo uma continuidade histórica (Poulot, 2008). O conceito de patrimônio histórico-cultural está intrinsecamente ligado a outras categorias, como memória e políticas culturais, formando um complexo conjunto de práticas sociais e culturais (Ferreira, 2008; Blanck, 2014).

Dentro desse contexto, as instituições universitárias, com seu conhecimento e recursos, tem desempenhado um relevante papel na preservação e manutenção desse patrimônio cultural. Sua capacidade de lidar com bens culturais as torna instrumentos importantes na salvaguarda desses ativos e na promoção da identidade cultural de uma nação (Ferreira, 2008; Blank, 2014).

ATIVOS CULTURAIS E SUA AVALIAÇÃO

O papel dos bens culturais na sociedade contemporânea tem sido crescente, à medida em que as pessoas têm buscado valorizar mais sua riqueza cultural, ambiental e histórica (Barton, 2000). Neste contexto, os heritage assets são distintos e excepcionais, reconhecidos por todos os membros de uma comunidade por suas características únicas (Throsby, 2012). De certa forma, os ativos culturais são considerados essenciais para expressar a identidade, cultura e história de uma nação, sendo eles fundamentais para transmitir tradições ao longo do tempo, permitindo às pessoas conhecer melhor o passado da sua sociedade (Aversano, Christiaens, 2014).

De acordo com a Convenção da United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization (UNESCO) de 1972, identifica-se três tipos principais de heritage assets: monumentos, grupos de edifícios e sítios, cada um com seu valor histórico, estético e cultural único. Heritage assets podem ser definidos como bens econômicos, pois geram benefícios para a sociedade (Provins, Pearce, Ozdemiroglu, Mourato, Morse-Jones, 2008). Heritage assets são também caracterizados como recursos controlados pelo governo, capazes de fornecer e dar suporte a serviços educacionais, históricos e culturais, embora não gerem fluxos de caixa diretamente (Cenar, 2011). Os bens culturais podem ser móveis (monumentos históricos), imóveis (museus e coleções) e ativos intangíveis, representados por eventos culturais (Klamer, Zuidhof, 1999) (Quadro 1).

Observa-se que os ativos culturais, geralmente bens públicos, dada a sua abrangência, são importantes para a preservação da identidade e história de uma sociedade. Esses bens, para atingir seu objetivo de atender demanda cultural da sociedade requerem adequada gestão (Bowitz, Ibenholt, 2009). Ativos culturais podem ser clas-

HERITAGE ASSETS TANGÍVEIS	
IMÓVEIS	MÓVEIS
Construções: monumentos como prédios, esculturas, cavernas e centro urbanos.	Artefatos: obras de arte, esculturas, objetos e coleções.
Sítios: arqueológicos, históricos e etnológicos. Paisagens: paisagens culturais.	Mídia: mídia audiovisual, livros, jogos, pontuações.
HERITAGE ASSETS INTANGÍVEIS	
Várias Categorias: expressões artísticas: música, dança, teatro e literatura; artes marciais; idiomas; narrativas, folclore e networks.	

Quadro 1 - Tipos de Heritage Assets. Fonte: (Klamer, Zuidhof, 1999)

sificados em dois grupos: aqueles que transmitem apenas valores históricos e culturais e os de múltiplo uso (Federal Accounting Standards Advisory Board - FASAB). No Brasil, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público os categoriza de acordo com sua utilidade e domínio público (Secretaria do Tesouro Nacional, 2023).

Ativos culturais, frequentemente, não têm valores expressos em termos financeiros devido à sua natureza intangível. Eles são caracterizados por obrigações legais, dificuldades de estimativa de vida útil e potencial aumento de valor ao longo do tempo. Sua manutenção e conservação são frequentemente responsabilidades do setor público devido à falta de incentivos financeiros para o setor privado (Hooper, Kearins, Green, 2005).

O reconhecimento de ativos culturais nas demonstrações financeiras tem sido objeto de debate, destacando a necessidade de normas contábeis específicas para estes ativos (Adam, Mussari, Jones, 2011).

VALOR ECONÔMICO

Na contabilidade, o valor econômico auxilia no processo de valoração dos ativos, pois busca mensurar o valor de bens com base em sua utilidade esperada. Isso ocorre porque o processo de mensuração contábil consiste em atribuir valor monetário a esses recursos econômicos, e os métodos adotados devem atender às necessidades dos usuários da informação contábil (Niyama, Silva, 2011).

Os processos de medição em contabilidade estão intrinsecamente ligados à teoria contábil. A representação monetária pode conter subjetividade, pois envolve responder à pergunta sobre quais valores são relevantes e confiáveis para gestores, investidores e credores. Assim, o debate sobre o valor justo centra-se na busca pelo equilíbrio entre relevância e confiabilidade da informação contábil (Niyama, Silva, 2011).

A valorização do patrimônio cultural teve início no final do século XVIII, com a ideia moderna da cidade e da história. Nesse contexto, a UNESCO desempenhou um papel fundamental na conservação do patrimônio artístico e cultural internacionalmente (Adam, Mussari, Jones, 2011). Não obstante, o patrimônio cultural abrange categorias como elementos da natureza, produção intelectual e produtos culturais. Sua manutenção muitas vezes é motivada por razões religiosas, estéticas, políticas e culturais, sendo preocupante a ocorrência de casos de abandono devido a barreiras institucionais e legais (Biondi, Lapsley, 2014).

A valoração do patrimônio cultural tem sido desafiadora devido à sua imaterialidade e à diversidade de percepções sobre seu valor (Throsby, 2012). A mensuração

desses ativos é complexa devido à falta de mercado e à predominância de métodos contábeis tradicionais (Christiaens, Rommel, Barton, Everaert, 2012). Deve-se também considerar que o valor de uso e de não uso são categorias importantes na valoração, refletindo benefícios tangíveis e intangíveis.

Apesar da ampliação do foco da contabilidade, ainda há priorização para a quantificação monetária, ignorando aspectos sociais e ambientais o que torna a inclusão de valores sociais na contabilidade ainda algo complexo de ser realizado (Hooper, Kearins, Green, 2005).

Assim, o desafio reside em compreender e quantificar os diferentes valores associados ao patrimônio cultural, reconhecendo sua importância econômica e social. Estudos interdisciplinares, incluindo turismo, arquitetura, arqueologia e economia, exploram esses conceitos de valoração (Dutta, 2007). Portanto, a integração de abordagens multidisciplinares é essencial para uma compreensão abrangente do valor do patrimônio cultural.

Em relação a métodos de valoração, citamos alguns tais como: o valor justo, método dos preços hedônicos e método de valoração contingente (Freire, Crisóstomo, Almeida, Silva, 2018). O uso do valor justo na mensuração contábil de ativos e passivos tornou-se mais discutido após a crise financeira de 2008, com definições apresentadas em documentos como SFAS 157 e IFRS 13. No Brasil, essa definição é expressa na Resolução CFC 1.282. O valor justo é determinado como o preço de saída, conforme estabelecido pelo SFAS 157 e IFRS 13, em oposição à definição anterior do IAS 32. A IFRS 13 estabelece condições para sua utilização, incluindo a especificação do ativo ou passivo, seu uso e mercado relevante, além da técnica de avaliação apropriada. A hierarquia de valor justo classifica três níveis de técnicas de avaliação, priorizando preços cotados no nível 1 e dados não observáveis no nível 3.

O Método dos Preços Hedônicos identifica atributos complementares em bens ou serviços, permitindo a mensuração do preço implícito do atributo ambiental. Já o Método de Valoração Contingente (MVC) simula um mercado hipotético para que os entrevistados expressem sua disposição máxima a pagar por bens ou serviços de difícil mensuração, refletindo suas preferências e gostos. A Disposição Máxima a Pagar (DAP), também conhecida como Willingness To Pay (WTP), é um componente-chave do MVC, refletindo as preferências do consumidor expressas em termos monetários (Abdullah, Mamat, Yaacob, Radam, Fui, 2015). O MVC pode ser aplicado a bens e serviços sem mercado estabelecido, oferecendo uma forma de estimar valores desses recursos (Aabo, 2005; Provins, Pearce, Ozdemiroglu, Mourato, Morse-Jones, 2008; Abdullah, Mamat, Yaacob, Radam, Fui, 2015).

O REGISTRO E NORMA CONTÁBIL PARA ATIVOS CULTURAIS

A contabilidade desempenha um papel importante na identificação, mensuração e registro de eventos monetários, sendo uma prática social e institucional (Carnegie, Wolnizer, 1995). No entanto, a contabilidade governamental enfrenta desafios devido à falta de um arcabouço teórico específico. Ao contrário da contabilidade privada, que se concentra no lucro, a contabilidade pública visa maximizar o bem-estar social, incluindo aspectos não monetários (West, Carnegie, 2010).

Os bens públicos culturais têm características distintas, como financiamento governamental, manutenção perpétua e acesso público (Barto, 2000). A mensuração monetária desses ativos é problemática, sugerindo uma abordagem qualitativa para promover o accountability. Diversos métodos de evidenciação foram propostos, refle-

tindo a diversidade de opiniões sobre o tratamento dos ativos culturais (Freire, Crisóstomo, Almeida, Silva, 2018).

A atribuição de valor monetário a bens públicos culturais enfrenta desafios, incluindo interpretações equivocadas, distorção da informação contábil e exposição a riscos profissionais (Provins, Pearce, Ozdemiroglu, Mourato, Morse-Jones, 2008). Esses problemas destacam a necessidade de considerar abordagens alternativas para a mensuração e evidenciação desses ativos (Klamer, Zuidhof, 1999).

A contabilidade pública passou por uma mudança significativa, deixando de focar apenas em compliance e controle para buscar eficiência, efetividade e redução de custos. Essa transformação é impulsionada pela crença de que a regulação de mercado é mais eficaz do que a tradicional regulação governamental (Adam, Mussari, Jones, 2011). A abordagem contábil para bens públicos culturais varia entre os países, com algumas nações reconhecendo esses ativos de maneira semelhante aos ativos comuns, enquanto outras adotam tratamentos especiais.

No Brasil, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) estabelece que os ativos imobilizados devem ser mensurados pelo valor justo na data de aquisição, levando em consideração avaliações técnicas ou o valor patrimonial (Secretaria do Tesouro Nacional, 2023). Para ativos obtidos gratuitamente, como os bens culturais, a reavaliação periódica a valor justo é recomendada, já que a depreciação não se aplica devido às características únicas desses ativos.

Logo, constata-se que a contabilidade pública enfrenta desafios ao lidar com bens públicos culturais devido à sua natureza única, exigindo abordagens contábeis específicas para garantir uma representação adequada desses ativos no contexto das demonstrações financeiras governamentais.

EQUIPAMENTOS CULTURAIS NAS INSTITUIÇÕES UNIVERSITÁRIAS

As universidades públicas do sistema federal de ensino superior no Brasil - além da produção de cultura, do estudo crítico e da formação de quadros - têm assumido a responsabilidade de estimular a criação experimental, preservar o patrimônio simbólico, criar novos espaços e ampliar a formação do público, de modo que os valores tradicionais e contemporâneos sejam conhecidos e incorporados, sobretudo pelas novas gerações e pelos historicamente excluídos. Ressalta-se, nesse contexto, toda a experiência construída pelas Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), através de seus museus, centros culturais, espaços de ciência e tecnologia, eventos e programas permanentes de cultura e ação na preservação e difusão de cultura através de bens culturais, cujo raio de ação se expande na ampla área de sua influência local e regional, nacional e internacional.

Gerir equipamentos culturais visitáveis, tais como museus, teatros e afins, vinculados a universidades é uma experiência singular. Cada iniciativa é fruto da idealização de sujeitos sobre o que é um equipamento cultural e universidade e, consequentemente, o que potencialmente vem a ser esse espaço dentro de uma universidade. Dentre suas características, destaca-se uma em comum: estar a serviço da comunidade. Nessa perspectiva, teatros, museus e coleções universitárias visam preservar, pesquisar e promover o patrimônio cultural sob sua salvaguarda na perspectiva do ensino, pesquisa, extensão e inovação.

O Brasil contava, em 2015, com 120 museus universitários federais vinculados a 60 universidades, sem contabilizar centros de documentação, memoriais e similares. Os

museus universitários, através de seu corpo funcional, têm participado ativamente do campo museal. Atualmente, conta-se com redes de museus instituídas nas universidades, com a Rede de Museus e Coleções Universitárias (abrangência nacional) e o Comitê Internacional para Acervos e Museus Universitários (UMAC) do Conselho Internacional de Museus (ICOM), por exemplo.

Nesse contexto, percebe-se a importância de implantar uma cultura de valoração econômica dos heritages assets existentes nas instituições de ensino superior como forma de melhor utilizar os recursos disponíveis e alimentar sistemas de gestão desses equipamentos com maior eficiência.

3 METODOLOGIA

O lócus da pesquisa foi a Universidade Federal do Ceará (UFC), que é uma autarquia vinculada ao Ministério da Educação, criada como resultado de amplo movimento popular, pela Lei nº 2.373, em 16 de dezembro de 1954.

Sediada em Fortaleza, Capital do Estado, a UFC é um braço do sistema do Ensino Superior do Ceará e sua atuação tem por base todo o território cearense, de forma a atender às diferentes escalas de exigências da sociedade, considerada uma das melhores universidades das regiões Norte e Nordeste do Brasil. É uma das maiores universidades federais do país e um dos centros brasileiros de excelência no ensino e pesquisa.

A UFC é composta por sete campi, denominados Campus do Benfica, Campus do Pici e Campus do Porangabuçu, estes localizados no município de Fortaleza, além do Campus de Crateús, do Campus de Russas, do Campus de Sobral e do Campus de Quixadá. A Universidade Federal do Ceará, que há 70 anos mantém o compromisso de servir à região, sem esquecer o caráter universal de sua produção, chega hoje com praticamente todas as áreas do conhecimento representadas em seus campi.

CULTURA E ARTE NA UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ

Na UFC, encontramos equipamentos culturais que enfrentam problemas similares entre si e demais instituições, de acordo com relatórios de atividades consultados, seja na questão de políticas internas de incentivo a ações desenvolvidas por estes equipamentos, seja pela inexistência de um corpo de profissionais que supra completamente as necessidades de funcionamento dos mesmos. O Quadro 5 apresenta a categorização dos equipamentos vinculados à UFC.

Esta pesquisa tem como finalidade verificar em qual estágio se encontra o processo de valoração econômica dos acervos culturais – Heritage assets - pertencentes à UFC, de acordo com as exigências legais. O estudo utiliza os equipamentos que têm acervo em exposição museal, abertas à visitação pública, quais sejam: Casa de José de Alencar, Museu de Arte da UFC, Seara da Ciência e Memorial UFC.

O PROCESSO DE AVALIAÇÃO DE BENS CULTURAIS NA UFC

O processo de valoração dos ativos culturais da Universidade Federal do Ceará ocorreu em função da necessidade de ter-se um adequado registro destes bens. Aliado a esta necessidade, houve também a determinação do Governo Federal neste sentido. O Tribunal de Contas da União notificou a UFC no sentido de proceder ao processo de valoração dos bens culturais para alinhar-se às regras vigentes.



ARTE E CULTURA ARTÍSTICA

Museu de Arte da UFC (1)
Teatro Universitário Paschoal Carlos Magno (2)



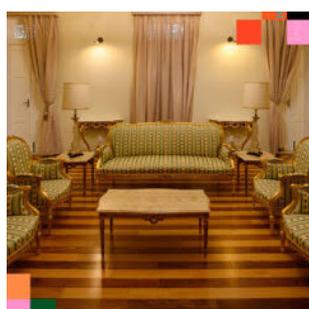
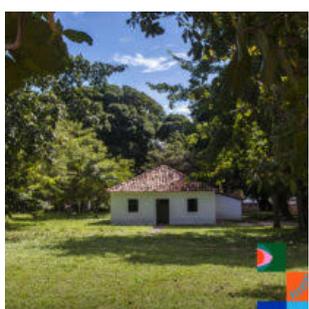
SEARA DA CIÊNCIA

Seara da Ciência



ARTES GRÁFICAS, EDIÇÃO, COMUNICAÇÃO E AUDIOVISUAL

Casa Amarela Eusélio Oliveira (1)
Rádio Universitária FM (2)
Imprensa Universitária (3)
Edições UFC (4)
Programa UFCTV (5)



MEMÓRIA E PATRIMÔNIO HISTÓRICO/CULTURAL

Casa de José de Alencar (1)
Memorial da UFC (2)

Quadro 5 - Imagens dos Equipamentos Culturais da UFC. Fonte: <https://procult.ufc.br/pt/equipamentosculturais/> e fotos disponível na Internet

Segundo a Diretora de Administração/PROAD da UFC, esse processo foi iniciado no ano de 2013 para atender a demanda do TCU de que a UFC procedesse à adequação do seu inventário patrimonial aos padrões internacionais de contabilidade que seria uma tendência mundial.

O planejamento da UFC para a realização deste processo passou por uma avaliação dos procedimentos técnicos que seriam realizados. Esta avaliação indicou que seria mais prudente a UFC contratar uma empresa especializada com experiência na realização de trabalhos desta natureza. Assim foi encaminhado o processo pela Pró-Reitoria de Administração à época.

A partir da decisão de contratação de empresa especializada iniciou-se o processo com a confecção do edital minucioso e termo de referência N°48/2013 que levou oito meses para ser elaborado, segundo a Pró-Reitora de administração. Os requisitos do edital incluíram indicação do valor do serviço e comprovação de capacidade técnica com o intuito de evitar que a empresa vencedora não fosse habilitada somente pelo critério melhor preço, mas também conhecimento técnico e capacidade de realizar os serviços de avaliação, depreciação, regularização e inventário de bens patrimoniais móveis, imóveis e semoventes, dentre outros serviços correlatos e necessários à plena integração do serviço realizado com a gestão do Patrimônio de bens da UFC. A empresa vencedora foi a Ernest Young.

Foi de extrema importância constar no edital que a empresa contratada não somente teria que apresentar preço competitivo como também ter Know-how, ou seja, a capacidade técnica e experiência na realização de serviços desta natureza.

As atividades foram desenvolvidas inventariando-se os bens culturais possuídos pela UFC abrigados em distintos espaços da instituição. Para cada grupo de ativo a empresa procedeu a sua avaliação e, em algumas situações, devido à especificidade do bem, foi necessária a contratação de uma empresa especializada em valorar o objeto específico de acordo com suas peculiaridades. Este foi o caso dos ativos culturais.

A valoração das obras de arte que são peças únicas com valor associado a detalhes de sua beleza, autoria e outros elementos muito peculiares. Para valorar as obras de arte foi contratada a galeria de arte Pinakothek, na pessoa do Merchand Max Perlingeiro. Este especialista realizou trabalho criterioso, utilizando no seu processo de avaliação a técnica indicada pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) (Secretaria do Tesouro Nacional, 2023), o qual determina que os ativos imobilizados devem ser mensurados pelo valor justo na data de sua aquisição, devendo ser considerado o valor resultante da avaliação obtida com base em procedimento técnico ou valor patrimonial definido nos termos da doação.

Segundo a Museóloga do Museu de Arte da Universidade Federal do Ceará (MAUC/UFC), já havia sido feito previamente no museu um inventário dos bens culturais daquele equipamento cultural da UFC. Desta forma, todos os bens já estavam inventariados e o processo concentrou-se na valoração individual de cada bem cultural. Em outros equipamentos culturais da UFC foi necessário a realização do inventário de bens para proceder-se à valoração tendo a equipe de profissionais da UFC participado ativamente deste processo de inventário.

Todo o acervo de bens culturais da UFC foi inventariado e registrado por seu valor adequado resultante deste processo de valoração. Este conjunto de bens inventariados foi também documentado em 5 (cinco) catálogos elaborados pela empresa contratada pela UFC para a realização do inventário e valoração patrimonial. Os catálogos

indicam todo o acervo cultural encontrado nas dependências da instituição, devidamente relacionados, com localização do ativo e valorados de acordo com o método de valor justo indicado pelos normativos contábeis para o tipo de acervo inventariado.

Por meio da análise documental dos catálogos resultantes do inventário foi observado que a valoração ficou restrita às obras de arte pictóricas, coleções de arte popular e a coleção documental de Jean Pierre Chablotz. Outros tipos de acervo como coleções arqueológicas e objetos de outras coleções não foram valorados nesta etapa. Este conjunto de bens deve ser objeto de atenção pela instituição em momento vindouro.

A elaboração formal de um fluxo de recepção de ativos culturais foi um produto importante desse intenso e complexo trabalho. Atualmente, um objeto doado à UFC, ou adquirido para integrar o grupo de ativos culturais desta instituição, passa pelo seguinte conjunto de etapas: 1) Contato do doador com a instituição; 2) Análise da doação por um conselho formado por gestores da Secretaria de Cultura e Arte da UFC, sendo considerado importante para a UFC a incorporação do objeto a seu acervo, o processo avança para a fase seguinte; 3) Identificação e avaliação do bem; 4) A documentação é encaminhada ao setor de patrimônio; 5) Incorporação do ativo ao patrimônio.

A primeira etapa do processo se dá através de um primeiro contato do doador sobre a possibilidade da doação do bem à UFC. Essa doação é analisada por uma comissão que se reúne exclusivamente para essa análise. Caso o ativo seja considerado pela comissão relevante para ser incorporado ao patrimônio da universidade, a doação é aprovada, e inicia-se o processo de incorporação deste ao patrimônio da UFC. O doador preenche formulários com suas informações e dados e descrição do bem cultural a ser doado. Esse objeto doado vem com avaliação prévia do doador e todos os formulários são encaminhados ao setor de patrimônio da UFC onde a documentação é novamente analisada. Se todos os trâmites estiverem corretamente observados, o bem cultural, objeto da doação, é incorporado ao patrimônio da UFC, passando por processo de valoração no ato da doação, de acordo com as normas legais.

Adicionalmente, esta pesquisa procedeu a uma consulta às Demonstrações Contábeis da UFC visando ter-se uma apreciação do montante que estes bens representam no patrimônio da instituição. O setor de Contabilidade da UFC disponibilizou um relatório contábil anual da instituição. Destes relatórios foram analisadas especificamente três contas: “Bens Móveis Permanentes”, “Material Cultural, Educacional e de Comunicação”, e “Obras de Arte e Peças para Exposição”. A conta “Bens Móveis Permanentes” é uma conta sintética do Ativo Imobilizado que incorpora todos os bens móveis da instituição. A conta “Material Cultural, Educacional e de Comunicação” é uma conta analítica deste grupo de bens móveis que contém os “bens culturais”. A conta “Obras de Arte e Peças para Exposição” incorpora os bens culturais, com destaque para as obras de arte, que foram objeto do processo de valoração, além de outros elementos menos relevantes. A Tabela 1 apresenta a evolução das contas mencionadas, “Bens Móveis Permanentes” (Tabela 1; Painel A), “Material Cultural, Educacional e de Comunicação” (Tabela 1; Painel B), e “Obras de Arte e Peças para Exposição” (Tabela 1; Painel C).

A partir das informações da Tabela 1 observa-se um decréscimo do total de bens móveis (conta “Bens Móveis Permanentes”) do ano 2009 até 2014 e um crescimento relativamente alto (44,70%) de 2014 para 2015. Este crescimento poderia ser ocasionado por um crescimento natural dos ativos da UFC em 2015. No entanto, deve-se ter em conta que este ano corresponde exatamente a um período de crise no país no qual o governo estava realizando pouco investimento. Analisando-se a conta “Material

PAINEL A: EVOLUÇÃO DA CONTA “BENS MÓVEIS PERMANENTES”							
CCON - TÍTULO (4)	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009
BENS MOVEIS	298.435.484,25	223.650.807,40	198.007.266,27	160.689.665,37	136.137.978,29	109.799.607,16	85.894.241,30
DEPRECIACAO, EXAUSTAO E AMORTIZACAO ACUMULADA	-10.774.952,16	-24.857.157,50	-16.063.388,36	-884.086,86	-884.086,86	0,00	0,00
Valor atual de bens móveis	287.660.532,09	198.793.649,90	181.943.877,91	159.805.578,51	135.253.891,43	109.799.607,16	85.894.241,30
Crescimento anual de Bens Móveis	44,70%	9,26%	13,85%	18,15%	23,18%	27,83%	
PAINEL B: EVOLUÇÃO DA CONTA “MATERIAL CULTURAL, EDUCACIONAL E DE COMUNICAÇÃO”							
CCON - ITEM (6)	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009
MATERIAL CULTURAL, EDUCACIONAL E DE COMUNICACAO	85.622.885,09	24.305.988,31	21.863.213,04	20.449.414,41	17.063.555,80	14.264.321,71	12.031.650,11
Depreciação Acumulada	-588.918,56	-1.463.888,93	-1.012.767,08	-40.185,36	-40.185,36	0,00	0,00
Valor atual de “Material Cultural, Educacional e de Comunicação”	85.033.966,53	22.842.099,38	20.850.445,96	20.409.229,05	17.023.370,44	14.264.321,71	12.031.650,11
Crescimento anual de Material Cultural	272,27%	9,55%	2,16%	19,89%	19,34%	18,56%	
Proporção de “Material Cultural, Educacional e de Comunicação” em “Bens Móveis Permanentes”	29,56%	11,49%	11,46%	12,77%	12,59%	12,99%	14,01%
PAINEL C: EVOLUÇÃO DA CONTA “OBRAS DE ARTE E PEÇAS PARA EXPOSIÇÃO”							
OBRAS DE ARTE E PEÇAS PARA EXPOSICAO	59.212.117,00	1.003.869,32	1.003.869,32	1.003.869,32	1.003.869,32	1.003.869,32	1.003.869,32
Crescimento anual de “Obras de Arte e Peças para Exposição”	5.798,39%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	
Proporção de “Obras de Arte e Peças para Exposição” em “Bens Móveis Permanentes”	20,58%	0,50%	0,55%	0,63%	0,74%	0,91%	1,17%

Tabela 1: Extrato do Balanço Patrimonial da UFC

Cultural, Educacional e de Comunicação” (Tabela 1; Painel B) pode-se observar que esta apresenta uma evolução similar à da conta “Bens Móveis Permanentes” (Tabela 1; Painel A), ou seja, certa estabilidade e decréscimo de 2009 a 2014, e um grande salto de 2014 para 2015. Observe-se que o incremento da conta “Material Cultural, Educacional e de Comunicação” no ano de 2015 foi de 272,27% (Tabela 1; Painel B), sendo bastante relevante.

Uma análise adicional da proporção de “Material Cultural, Educacional e de Comunicação” (Tabela 1; Painel B) em “Bens Móveis Permanentes” mostra que esta era bem estável, variando de 14,01% em 2009 a 11,49% em 2014. Entretanto, em 2015 observa-se que esta proporção de “Material Cultural, Educacional e de Comunicação” em “Bens Móveis Permanentes” tem um salto atípico de 29,56%. Este conjunto de números indica que a efetivação do processo de valoração e registro

patrimonial dos bens culturais da UFC, completado em 2015, deve ser de fato, o responsável pelo crescimento observado do valor total da conta “Material Cultural, Educacional e de Comunicação” que, por sua vez, é responsável pelo crescimento patrimonial registrado na conta “Bens Móveis Permanentes”. A análise da conta “Obras de Arte e Peças para Exposição” (Tabela 1; Painel C) confirma esta situação. A conta tinha valor constante de 2009 a 2014. No entanto, em 2015, há um salto relevante de 5798,39% no valor desta conta. Isto comprova que o crescimento desta conta foi o responsável pelo crescimento das contas sintéticas “Material Cultural, Educacional e de Comunicação” e “Bens Móveis Permanentes”. De fato, a conta “Obras de Arte e Peças para Exposição” apresentou um crescimento de 58.208.247,68 que corresponde aos bens culturais da UFC que foram submetidos ao processo de avaliação no período. A proporção de “Obras de Arte e Peças para Exposição” (Tabela 1; Painel C) dentro da conta “Bens Móveis Permanentes” passou a ser de 20,58% em 2015, o que é bastante relevante frente a uma proporção muito inferior anteriormente observada, que variava de 0,5% a 1,17% nos anos anteriores (2009 a 2014).

Esta situação mostra que o processo de valoração e inventário de bens culturais na instituição foi relevante no sentido de tornar o demonstrativo contábil mais próximo da realidade patrimonial da instituição UFC que apresentava uma certa defasagem ao não ter estes bens culturais devidamente valorados e inventariados.

Esse processo de valoração dos bens culturais destaca a vantagem da Universidade Federal do Ceará de ter seus bens culturais devidamente valorados e inventariados. A não realização deste processo de registro e valoração pode, no pior dos casos, oportunizar práticas indevidas da gestão com relação ao uso ou posse destes bens.

CONCLUSÕES

A Contabilidade Pública no Brasil tem buscado a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade visando ter-se uma contabilidade que emita relatórios que retratem com maior fidedignidade a realidade institucional. Neste contexto tem-se a complexa tarefa de valoração e registro contábil de bens culturais. O Estado Brasileiro emitiu normas relativas a este processo através da Portaria Nº364/2013 da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e instruções específicas contidas no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Este trabalho analisou o processo de valoração econômica de ativos culturais realizado em uma relevante Instituição Federal de Ensino Superior do Estado do Ceará, a Universidade Federal do Ceará. A análise do processo desenvolvido na UFC permitiu observar-se que a instituição realizou o adequado processo de valoração de seus bens culturais e registro dos mesmos, alinhando, assim, seus procedimentos contábeis aos padrões internacionais de acordo com determinação governamental. O desenvolvimento deste processo foi complexo, exigindo um planejamento adequado e avaliação da exequibilidade do mesmo. Esta avaliação levou a UFC a decidir pela contratação de empresa especializada para ajudar no processo de valoração destes bens culturais. A realização do processo de inventário e valoração de bens culturais foi importante para que se formalizasse um fluxo de entrada de novos ativos culturais na instituição, de modo a facilitar-se o processo de valoração de futuros ativos que venham a ser incorporados ao patrimônio da UFC. Além do importan-

te produto do processo que foi a formalização deste fluxo, deve ser mencionado a elaboração de 5 (cinco) catálogos contendo todo o acervo cultural encontrado nas dependências da UFC, indicando-se aí a localização de cada ativo e sua valoração segundo o método de valor justo que é o determinado pelos normativos contábeis para este tipo de acervo. A análise documental dos catálogos resultantes do inventário permite observar-se que o processo de valoração realizado esteve limitado às obras de arte pictóricas, coleções de arte popular e a coleção documental de Jean Pierre Chabloz. Outros bens culturais, como coleções arqueológicas, por exemplo, que têm maior complexidade ainda, deve ser objeto de atenção futura da contabilidade da instituição.

A análise dos demonstrativos contábeis da UFC permite verificar uma elevação considerável no valor da conta “Bens móveis” da UFC. Uma análise mais aprofundada permite verificar-se que o “bens culturais”, que fazem parte de uma das contas analíticas que compõem os “Bens móveis”, parecem ser responsáveis por este aumento uma vez que a conta que incorpora os “bens culturais” teve aumento relevante no período correspondente ao processo de valoração dos “bens culturais” na UFC. Este resultado é importante uma vez que sinaliza que o processo de reconhecimento e valoração dos ativos culturais, de fato, contribui de forma marcante para que a Contabilidade, através de suas demonstrações periódicas, apresente com mais precisão, ou fidelidade, a realidade patrimonial da organização. Assim, a pesquisa também observa o forte empenho da Universidade Federal do Ceará em promover o processo de valoração de seus ativos culturais, contribuindo sobremaneira para que as demonstrações contábeis da instituição exibam resultados que denotam com mais precisão a realidade patrimonial da instituição UFC.

REFERÊNCIAS

- AABØ, Svanhild. Valuing the benefits of public libraries. *Information Economics and Policy*, v. 17, n. 2, p. 175-198, 2005.
- ABDULLAH, Mukrimah; MAMAT, Mohd Parid; YAACOB, Mohd Rusli; RADAM, Alias, FUI, Lim Hin. Estimate the Conservation Value of Biodiversity in National Heritage Site: A Case of Forest Research Institute Malaysia. *Procedia Environmental Sciences*, n. 30, p. 180-185, 2015.
- ADAM, Berit; MUSSARI, Riccardo; JONES, Rowan. The diversity of accrual policies in local government financial reporting: an examination of infrastructure, art and heritage assets in Germany, Italy and the UK. *Financial Accountability & Management*, v. 27, n. 2, p. 107-133, 2011.
- AVERSANO, Natalia; CHRISTIAENS, Johan. Governmental Financial Reporting of Heritage Assets From a User Needs Perspective. *Financial Accountability & Management*, v. 30, n. 2, p. 150-174, 2014.
- BARTON, Allan D. Accounting for public heritage facilities – assets or liabilities of the government? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 13, n. 2, p. 219-236, 2000.
- BIONDI, Lucia; GRANDIS, Fabio Giulio; MATTEI, Giorgia. Heritage assets in financial reporting: a critical analysis of the IPSASB's consultation paper. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, v. 33, n. 5, p. 533-551, 2021.
- BIONDI, Lucia; LAPSLEY, Irvine. Accounting, transparency and governance: the heri-

- tage assets problem. *Qualitative Research in Accounting & Management*, v. 11, n. 2, p. 146-164, 2014.
- BLANK, Dionis Mauri Penning. Repensando o patrimônio (cultural): cultura, identidade e memória. *Prisma Jurídico*, v. 13, n. 1, p. 37-70, 2014.
- BOWITZ, Einar; IBENHOLT, Karin. Economic impacts of cultural heritage – Research and perspectives. *Journal of Cultural Heritage*, v. 10, n. 1, p. 1-8, 2009.
- CANCLINI, Nestor Garcia. O patrimônio cultural e a construção imaginária do nacional. *Revista do IPHAN*, n. 23, p. 94-115, 1994.
- CARNEGIE, Garry D.; WOLNIZER, Peter W. The Financial Value Of Cultural, Heritage And Scientific Collections: An Accounting Fiction. *Australian Accounting Review*, 5, n. 9, p. 31-47, 1995.
- CENAR, Iuliana. Heritage assets in the accounting of public institutions. *Annals of DA-AAM & Proceedings*, p. 993+, 2011.
- CHRISTIAENS, Johan; ROMMEL, Jan; BARTON, Allan; EVERAERT, Patricia. Should all capital goods of governments be recognised as assets in financial accounting? *Baltic Journal of Management*, 7, n. 4, p. 429-443, 2012.
- DUTTA, Mohan Jyoti. Communicating About Culture and Health: Theorizing Culture-Centered and Cultural Sensitivity Approaches. *Communication Theory*, 17, n. 3, p. 304-328, 2007
- FERREIRA, Maria Letícia Mazzucchi. Patrimônio industrial: quando a fábrica vira museu. In: MICHELON, Francisca. F.; TAVARES, Francine. S. (Ed.). *Memória e patrimônio: ensaios sobre a diversidade cultural*. Pelotas/RS: Editora da Universidade Federal de Pelotas, p. 149-165, 2008
- FREIRE, Fátima de Souza; CRISÓSTOMO, Vicente Lima; ALMEIDA, André Porfírio; SILVA, Francielle de Jesus. Valoração econômica e cultura de heritage assets: Estudo aplicado ao museu de geociências da Universidade de Brasília. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, v. 22, n. 3, p. 64-86, 2018.
- HOOPER, Keith; KEARINS, Kate; GREEN, Ruth. 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.
- KLAMER, Arjo; ZUIDHOF, Peter-Wim. The Values of Cultural Heritage: Merging Economic and Cultural Appraisals. In: DE LA TORRE, Marta; MASON, Randy. (Orgs). *Economics and Heritage Conservation*. Los Angeles, CA, USA: The Getty Conservation Institute, v. 1, p. 23-61, 1999.
- SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. *Manual de contabilidade do setor público*. 10ª Edição, Brasília: STF, 2023
- NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, Cesar Augusto Tibúrcio. *Teoria Da Contabilidade*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- OLIVEIRA, Lúcia Maria Lippi. *Cultura é patrimônio*. 1 ed. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2008.
- POULOT, Dominique. Um ecossistema do patrimônio. In: CARVALHO, Cláudia S. Rodrigues; GRANATO, Marcus; ZAMORANO, Rafael; BENCHETRIT, Sarah Fassa. (Orgs). *Um olhar contemporâneo sobre a preservação do patrimônio cultural material*. Rio de Janeiro: Museu Histórico Nacional, v. 1, p. 26-43, 2008.
- PROVINS, Allan; PEARCE, David; OZDEMIROGLU, Ece; MOURATO, Susana; MORSE-JONES, Sian. Valuation of the historic environment: The scope for using economic valuation evidence in the appraisal of heritage-related projects. *Progress in Planning*, 69, n. 4, p. 131-175, 2008/05/01/ 2008.

THROSBY, David. Why Should Economists be Interested in Cultural Policy? *Economic Record*, 88, n. s1, p. 106-109, 2012.

WEST, Brian; CARNEGIE, Garry D. Accounting's chaotic margins. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23, n. 2, p. 201-228, 2010.

TEREZA LÚCIA RIBEIRO DE OLIVEIRA

Mestrado Profissional em Políticas Públicas e Gestão da Educação Superior pela Universidade Federal do Ceará

VICENTE LIMA CRISÓSTOMO

Doutor em Finanças pela Universidade de Valladolid, Espanha, e Professor Titular do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará
vlc@unb.br

DENISE MARIA MOREIRA CHAGAS CORREA

Doutora em Educação pela Universidade Federal do Ceará e Professora Associada do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará
denisecorrea@ufc.br