

HERITAGE ASSETS: PROCEDIMENTOS PARA O RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO ADOTADOS PELOS MUSEUS

Charline Barbosa Pires

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS e
Doutoranda em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília – UnB (Programa Multi-
Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da
UnB/UFPB/UFRN)
Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da
UnB/UFPB/UFRN
Av. Unisinos, 950 – São Leopoldo (RS) - charline.pires@gmail.com - (51) 9583-2307

Daniel Cerqueira Ribeiro

Mestre em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP) e
Doutorando em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília – UnB (Programa Multi-
Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da
UnB/UFPB/UFRN)
Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da
UnB/UFPB/UFRN
Campus do UniCEUB – Asa Norte – Brasília (DF) - daniel.dcr09@gmail.com -
(61) 3966-1200

Jorge Katsumi Niyama

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP) e Pós-
Doutor pela University of Otago
Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da
UnB/UFPB/UFRN
Universidade de Brasília, Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da
Informação – FACE - Campus da UnB, ICC Norte, Edifício da FACE - Programa de Pós-
Graduação em Ciências Contábeis - Campus da UnB, Asa Norte, 70910970 – Brasília (DF)
jorgekatsumi@gmail.com

José Matias-Pereira

Doutor em Ciências Políticas pelo Universidad Complutense de Madrid, Espanha (2001) e
Pós-Doutor em Administração pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
da Universidade de São Paulo (USP)
Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da
UnB/UFPB/UFRN
Universidade de Brasília, Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da
Informação – FACE - Campus da UnB, ICC Norte, Edifício da FACE - Programa de Pós-
Graduação em Ciências Contábeis - Campus da UnB, Asa Norte 70910970 – Brasília (DF)
matias@unb.br - (61) 3307.0807

RESUMO

Este artigo tem como objetivo principal efetuar a análise das demonstrações contábeis de museus localizados nos cinco continentes visando identificar o tratamento contábil relacionado ao reconhecimento e mensuração dos *heritage assets* (HA). Para tanto, aborda as definições de *heritage assets*, bem como o tratamento contábil discutido na literatura e definido pelas normas

aplicáveis aos museus dos países foco deste estudo. Trata-se de uma pesquisa aplicada, qualitativa, descritiva e documental conduzida a partir da análise do conteúdo dos relatórios anuais, demonstrações contábeis e respectivas notas explicativas de nove museus localizados na Nova Zelândia, Austrália, Reino Unido, África do Sul, Brasil, Canadá, Peru, Argentina e Estados Unidos. A partir da análise dos documentos, verificou-se práticas heterogêneas, sendo o HA evidenciado em apenas uma parcela dos Balanços Patrimoniais, com destaque para as entidades situadas na Nova Zelândia e Austrália, que apresentam o detalhamento mais completo e robusto. Quanto aos critérios de mensuração adotados pelos museus, o custo histórico é adotado principalmente para o reconhecimento inicial, enquanto outros critérios (valor justo, valor de mercado, custo de reposição e julgamento de profissionais especializados) são utilizados na mensuração subsequente.

Palavras-chave: Museus; *heritage assets*; reconhecimento; mensuração.

Área temática do evento: Contabilidade para Usuários Externos (CUE).

1 INTRODUÇÃO

Ao longo dos tempos, a Contabilidade tem sido desafiada a se desenvolver de modo a ser capaz de captar a essência das transações econômicas realizadas pelas entidades e, por consequência, de revelar de forma fidedigna a sua posição patrimonial, fornecendo, assim, informações úteis para os seus usuários.

Nessa perspectiva, questões como o reconhecimento e mensuração dos *heritage assets* (HA) mantidos por entidades como museus merecem especial atenção, afinal, ainda faz-se necessário desenvolver metodologias que reflitam adequadamente os atributos destes ativos culturais, propiciando uma maior transparência e prestação de contas da gestão destes bens.

A consulta à literatura indica que não há consenso quanto ao tratamento contábil adequado para os HA e que são poucas as publicações de pesquisas aplicadas no que se refere aos critérios de reconhecimento e mensuração destes elementos. Desta forma, com o intuito de contribuir com o preenchimento desta lacuna, este estudo busca responder a seguinte questão de pesquisa: **Quais são os critérios adotados para o reconhecimento e mensuração de *heritage assets* nas demonstrações contábeis de museus?**

Com a finalidade de responder a questão formulada, o objetivo central deste artigo é efetuar a análise das demonstrações contábeis de museus localizados nos cinco continentes visando identificar o tratamento contábil relacionado ao reconhecimento e mensuração dos HA. Para consecução do objetivo definido, abordam-se os critérios sob a perspectiva dos principais autores que tratam do tema, dos normativos emitidos pelos órgãos reguladores dos países pesquisados e da prática adotada pelos museus em suas demonstrações.

A relevância da presente pesquisa fica evidenciada quando se percebe que o aprimoramento dos critérios de mensuração e reconhecimento dos *heritage assets* contribui diretamente para a transparência da gestão e da prestação de contas (*accountability*) desses ativos valiosos para a sociedade.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Tendo em vista os objetivos definidos para esta pesquisa, neste capítulo apresentam-se as definições de *heritage assets*, bem como o tratamento contábil discutido na literatura e definido pelas normas aplicáveis aos museus dos países foco deste estudo.

2.1 Definições de *Heritage Assets*

De acordo com Ellwood e Greenwood (2014), uma das primeiras definições acerca dos *heritage assets* foi proposta por Mautz (1981), que, inicialmente, sugeriu a classificação destes

bens como passivos, uma vez que consomem fluxos de caixa ao invés de gerá-los. Já em um segundo momento, evoluindo na discussão do tema, o autor apresentou a definição de “facilidades”, ou *facilities*, definido estes bens como aqueles que são necessários para que as entidades, sem finalidade lucrativa, sejam capazes de exercer suas atividades e que são adquiridos para facilitar a transferência de recursos aos membros externos a ela (MAUTZ, 1988).

Pallot (1990), por sua vez, utiliza o termo ativos comunitários (*community assets*). Para a autora, este tipo de ativo diferencia-se dos demais porque os direitos de propriedade são da comunidade e não do governo ou de indivíduos.

Barton (2000, p. 220) apresenta o conceito de *public heritage facilities* (PHF), que “compreende ativos físicos que uma comunidade pretende preservar indefinidamente devido à sua importância cultural, histórica, recreativa ou ambiental”. O autor explica que estes ativos pertencem à nação, sendo que o governo, como seu fiel depositário, é responsável por administrá-los em benefício da sociedade.

Entre as características importantes e que dizem respeito aos bens definidos como *public heritage facilities* quando consideram-se os propósitos contábeis, Barton (2000) cita as seguintes: (a) não visam ganhos financeiros e não são utilizados nas atividades do governo; (b) as fontes de financiamento são os tributos e/ou doações, sendo que cobranças de usuários, quando são realizadas, contribuem com uma pequena parte do valor necessário para manutenção destes bens; (c) devido aos seus atributos especiais, são mantidos em boas condições perpetuamente para que as gerações presentes e futuras possam usufruir deles; (d) não estão disponíveis para a venda; (e) os benefícios fluem para os seus usuários (público) e não para a entidade gestora; e (f) o público é encorajado a ser usuário através de materiais promocionais e do acesso livre ou de entradas a valores baixos.

Adicionalmente, estes ativos diferenciam-se dos bens privados porque possuem consumo não-rival e não-excludente. Barton (2005), ao definir os *public heritage assets*, explica que o consumo não-rival está relacionado ao fato de que o consumo desses bens (visitas a museus e galerias de artes) não reduz o volume de serviços disponíveis para os outros usuários potenciais. Ao mesmo tempo, são não-excludentes porque todos os cidadãos possuem direitos iguais de acesso aos benefícios gerados por um bem e nenhum cidadão tem a capacidade de impedir o acesso de outro, uma vez que não tem o direito de propriedade sobre o ativo (BARTON, 2005).

No âmbito das normas internacionais, a definição de *heritage assets* está prevista no IPSAS 17- *Property, Plant and Equipment* emitido pelo *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS). O IPSAS 17 define, em seu item 9, que alguns ativos são classificados como *heritage assets* em função da sua significância cultural, ambiental e histórica. Tais ativos possuem as seguintes características: (a) o seu valor em termos culturais, ambientais, educacionais e históricos provavelmente não é refletido, de forma plena, em valores financeiros baseados apenas em preços de mercado; (b) em função de proibições ou restrições impostas por obrigações legais ou estatutárias estes ativos não estão disponíveis para venda; (c) normalmente, estes ativos são insubstituíveis e estão sujeitos à valorização, apesar da deterioração das suas condições físicas; e (d) pode ser difícil estimar a vida útil destes ativos, que, em alguns casos, pode ser de centenas de anos.

Observa-se que são diversas as definições de *heritage assets* propostas e a partir delas é possível identificar as características que são inerentes a estes ativos e que podem dificultar o processo de mensuração e reconhecimento.

Uma vez discutidos os aspectos conceituais relacionados aos HA, realiza-se, a seguir, uma revisão da literatura e das normas que abordam o tratamento contábil destes elementos.

2.2 Reconhecimento e Mensuração dos *Heritage Assets*

Para Hooper, Kearins e Green (2005), mais complexa do que a contabilização dos ativos de um modo geral é a contabilização dos *heritage assets*, pois estes bens estão sujeitos a diferentes tratamentos, definidos pelos diversos órgãos reguladores e, além disso, não existe consenso, na literatura, sobre qual seria o tratamento mais adequado.

Micallef e Peirson (1997), por exemplo, defendem que a mensuração dos *heritage assets* é possível e que a representação fiel da situação de uma entidade requer que estes ativos sejam mensurados e incluídos nas demonstrações contábeis. Em contraponto, Carnegie e Wolnizer (1995) argumentam que coleções de itens culturais, hereditários e científicos não podem ser mensuradas em termos financeiros, bem como não satisfazem os critérios para serem reconhecidos como ativos. Para os autores (1995, p. 88), “recursos que não geram fluxos de caixa futuros, direta ou indiretamente, dentro do contexto organizacional existente não deveriam ser reconhecidos como ativos no conjunto de demonstrações contábeis auditadas”.

Biondi e Lapsley (2014), por sua vez, indicam que as dificuldades envolvidas no processo de reconhecimento e mensuração dos *heritage assets* podem limitar o potencial da contabilidade de gerar informações que sejam úteis para os usuários. Para os autores, se a mensuração dos ativos não for realizada a partir de bases consistentes, as informações disponibilizadas podem atrapalhar a compreensão da situação financeira da entidade.

Assim, de uma maneira geral, pode-se afirmar que a principal questão relacionada ao reconhecimento dos *heritage assets* diz respeito à sua mensuração, ou melhor, à dificuldade de fazê-lo de forma satisfatória. Ainda que seja possível afirmar que este tipo de ativo possui um “valor”, medido em termos culturais, nem sempre é possível mensurar, em termos monetários, este atributo (WILD, 2013).

Ao mesmo tempo em que a literatura prevê uma série de critérios que poderiam ser empregados na mensuração dos *heritage assets*, destaca, também, as limitações de cada um deles, conforme se observa a seguir.

Quadro 1 – Critérios de mensuração propostos pela literatura

Critério de Mensuração		Principais Limitações
<p><i>Avaliação Contingente</i></p> <p>Porter (2004); Manetti e Valeri (2012 apud LANDRIANI; POZZOLI, 2014)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Abordagem simulada; • Avalia quanto as pessoas estariam dispostas a pagar para obter o benefício ou aceitar como compensação por serem privadas deste benefício; • Objetiva mensurar os benefícios do uso (ou não-uso) do HA. 	<ul style="list-style-type: none"> • Possibilidade de viés nas respostas.
<p><i>Custo de Reposição</i></p> <p>Barton (2005)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Definido com base no valor de substituição do HA. 	<ul style="list-style-type: none"> • Dadas as suas características peculiares, os HA não podem ser substituídos sem que percam o valor original.
<p><i>Custo de Viagem</i></p> <p>Porter (2004)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Leva em consideração o custo de viagem, que é uma proxy para a taxa de entrada (visitantes). Considera, portanto, a disposição dos usuários em pagar para ter acesso ao HA. 	<ul style="list-style-type: none"> • Não mensura os benefícios do não-uso.
<p><i>Custo Histórico</i></p> <p>Carnegie e Wolnizer (1995); Barton (2005); Micallef e Peirson (1997); Porter (2004)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Definido a partir dos preços de aquisição dos itens comprados. 	<ul style="list-style-type: none"> • Não possuem relevância quando as aquisições são realizadas em momentos distantes; • Custos históricos de coleções são de difícil definição; • Nem sempre um custo está associado à compra de determinado ativo; • A vida útil destes bens é longa ou indefinida, logo, o custo histórico não é capaz de refletir os benefícios deste ativo.

Critério de Mensuração		Principais Limitações
<p><i>Fair Value</i></p> <p>Barton (2005)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Valor que seria recebido pela venda do HA em uma transação não forçada entre participantes do mercado. 	<ul style="list-style-type: none"> • Inexiste mercado ativo em função da natureza social dos benefícios e restrições à venda; • O preço de mercado, ainda que identificável, não tem condições de refletir os benefícios sociais do bem, dada a sua transferência para um comprador particular.
<p><i>Julgamento de Profissionais Especializados</i></p> <p>Landriani e Pozzoli (2014); Carnegie e Wolnizer (1995)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Avaliações realizadas por especialistas, tais como curadores de museus; • Preferencialmente, a mensuração deve ser feita a partir da busca de consenso entre diversos profissionais. 	<ul style="list-style-type: none"> • As preferências pessoais do avaliador podem influenciar na definição dos valores.
<p><i>Valor de Perda</i></p> <p>Porter (2004)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Perda total que o proprietário pode esperar sofrer se for privado de sua propriedade. 	<ul style="list-style-type: none"> • Requer o uso da menor quantia entre o custo de reposição (custo de comprar ou produzir o ativo) e o valor recuperável (maior quantia entre o valor realizável líquido e o valor presente líquido); • O custo de reposição é de difícil mensuração e é improvável que um valor recuperável positivo possa ser apurado, logo, o valor a ser atribuído seria zero.
<p><i>Valor de Troca</i></p> <p>Carnegie e Wolnizer (1995)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • É a quantia de dinheiro pela qual o HA poderia ser trocado no mercado; • O valor de mercado é objetivo e pode ser verificado por qualquer pessoa interessada e com conhecimento de mercado. 	<ul style="list-style-type: none"> • É discutível, na medida em que os bens não estão livres para serem transacionados pelas entidades mantenedoras.
<p><i>Valor em Uso</i></p> <p>Carnegie e Wolnizer (1995)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Representa o valor de um item para o seu dono. É específico para cada usuário e uso; • Determinado pelo fluxo de caixa líquido que se espera receber do seu uso. Baseado no conhecimento do preço de compra e das características físicas (ou legais) do ativo e em uma expectativa do seu ganho ou poder de receita-produção. 	<ul style="list-style-type: none"> • Irrelevante quando o dono do bem não é o usuário – os benefícios derivados do uso não fluem para o mantenedor, mas sim para a sociedade como um todo.
<p><i>Valor Nacional</i></p> <p>Landriani e Pozzoli (2014)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Surge da ideia de que, para os propósitos da administração, “[...] é referível que o balanço apresente um valor por mais questionável que seja do que nenhum valor” (LANDRIANI; POZZOLI, 2014, p. 2759). 	<ul style="list-style-type: none"> • As informações disponíveis podem ser questionáveis.
<p><i>Valor Presente Líquido</i></p> <p>Gibson (1996 apud PORTER, 2004)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Definido com base nos fluxos de caixa futuros a serem gerados pelo HA, trazidos a valor presente com o uso de uma taxa de desconto. 	<ul style="list-style-type: none"> • A taxa de desconto é de difícil definição, tendo em vista a longa vida útil do ativo e os fluxos de caixa futuros incertos.
<p><i>Valor Realizável Líquido</i></p> <p>Porter (2004)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Valor líquido que se espera receber a partir da venda do HA. 	<ul style="list-style-type: none"> • Mercados ativos são raros para este tipo de bem e ativos similares não podem ser utilizados devido as características singulares dos <i>heritage assets</i>.
<p><i>Valor Recuperável</i></p> <p>Porter (2004)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Quantia recuperável representada pelos fluxos de caixa decorrentes do uso contínuo e subsequente alienação do HA. 	<ul style="list-style-type: none"> • Não pode ser definido na medida em que inexistente um fluxo de caixa e de vendas.

Fonte: Elaborado pelos autores com base em Pires e Niyama (2014).

2.3 Normas para o Reconhecimento e Mensuração dos *Heritage Assets*

Observa-se que nas últimas duas décadas a contabilidade tem sido demandada por seus usuários em diversas partes do mundo a dar o adequado tratamento aos *heritage assets* nas

demonstrações contábeis das entidades que os mantêm, principalmente no que se refere ao reconhecimento e mensuração.

Diante dessa perspectiva, os órgãos normatizadores vinculados a cada país enfrentam dificuldades na elaboração de normativos, tendo em vista as características intrínsecas desses ativos, conforme já debatido anteriormente.

A análise apresentada nesse tópico tem como escopo o que definem as normas aplicáveis aos nove países que fazem parte deste estudo (Nova Zelândia, Austrália, Reino Unido, África do Sul, Peru, Canadá, Brasil, Argentina e Estados Unidos) e a *International Federation of Accountants (IFAC)* com relação ao reconhecimento e a mensuração dos *heritage assets* nas demonstrações contábeis e respectivas Notas Explicativas (NE). As principais diretrizes dos respectivos órgãos reguladores estão sumarizadas no Quadro 2, apresentado a seguir.

Quadro 2 – Tratamento Contábil dos *Heritage Assets* (HA) segundo Órgãos Reguladores

Nova Zelândia - <i>Financial Reporting Standard 3 - Accounting for Property, Plant And Equipment</i>	
Capitalização	Os HA são contabilizados no ativo, sendo mensurados pelo custo.
Mensuração Subsequente	A reavaliação pode ter como base o custo ou o <i>fair value</i> .
Doações ou Aquisição por Valores Simbólicos	O ativo deverá ser avaliado a <i>fair value</i> .
Apresentação	A contabilização é realizada juntamente com outros ativos tangíveis.
Observação	Requer um alto nível de detalhamento em NE. A norma contábil está em processo de transição, sendo desenvolvida com base nos IPSAS atuais, tendo a previsão de adoção integral para os relatórios 2014 / 2015.
Austrália - <i>Australian Accounting Standard AASB 116 - Property, Plant and Equipment</i>	
Capitalização	Os HA são contabilizados no ativo, sendo mensurados pelo custo.
Mensuração Subsequente	A reavaliação pode ter como base o custo ou o <i>fair value</i> . Pode ser adotado o <i>teste de impairment</i> e tendo em vista que alguns HA não possuem vida útil definida, admite-se a não adoção de depreciação.
Doações ou Aquisição por Valores Simbólicos	O ativo deverá ser avaliado a <i>fair value</i> .
Apresentação	A contabilização é realizada juntamente com outros ativos tangíveis.
Observação	Requer um alto nível de detalhamento em NE.
Reino Unido - <i>Financial Reporting Standard 30 - Heritage Assets</i>	
Capitalização	Quando o custo for maior que o benefício da informação produzida pelo reconhecimento do HA, não há necessidade de ativá-lo, mas é preciso evidenciar em NE.
Mensuração Subsequente	Os HA podem ser avaliados por qualquer método desde que este seja apropriado e relevante. A norma não determina uma periodicidade para realização das avaliações.
Doações ou Aquisição por Valores Simbólicos	Qualquer método pode ser adotado, desde que seja apropriado e relevante. Testes de <i>impairment</i> podem ser aplicados nos casos de deterioração física.
Apresentação	Devem ser evidenciados de forma segregada dos demais ativos fixos. Quando os HA que não constam no BP a entidade deve explicar as razões para não fazê-lo, bem como evidenciar a relevância e natureza desses ativos nas NE.
Observação	Tanto no BP quanto nas NE é preciso segregar os ativos avaliados pelo custo ou por outro método. As variações de avaliações e as doações devem ser incluídas nos resultados. É preciso divulgar a data da avaliação, o método adotado, o nome do avaliador e suas qualificações e limitações significativas da avaliação.
África do Sul - <i>Standard of Generally Recognised Accounting Practice – GRAP 103: Heritage Assets</i> (A ser implementado integralmente a partir de 31 março 2015)	
Capitalização	O HA será ativado se atender os seguintes critérios: a) houver benefícios econômicos futuros ou potencial de serviço; b) e se custo ou o <i>fair value</i> poderem ser mensurados com confiabilidade.
Mensuração Subsequente	A reavaliação pode ter como base o custo ou o <i>fair value</i> . Os HA não podem ser depreciados, no entanto, pode ser aplicado o teste de <i>impairment</i> .
Doações ou Aquisição por Valores Simbólicos	Nada consta.
Apresentação	Se o HA não atender os critérios de reconhecimento é requerido que tal fato seja evidenciado em NE.

Observação	As despesas operacionais dos HA serão reconhecidas no superávit/déficit, quando incorridas.
Brasil - NBC T 16.10	
Capitalização	Nada consta.
Mensuração Subsequente	Nada consta.
Doações ou Aquisição por Valores Simbólicos	Nada consta.
Apresentação	Nada consta.
Observação	Não há norma específica relacionada a HA. A NBC T 16.10 trata de ativos e passivos da ADM Pública, no entanto, não há nenhuma referência a HA.
Canadá - Section PS 4240	
Capitalização	As coleções não são ativadas, pois não há como estimar os benefícios futuros de forma consistente.
Mensuração Subsequente	Nada consta.
Doações ou Aquisição por Valores Simbólicos	Nada consta.
Apresentação	Nada consta.
Observação	Não há norma específica relacionada aos HA. A evidenciação das coleções é requerida, no entanto, regras para apresentação não constam na norma.
Peru - (Manual Ministerio de Economía y Finanzas)	
Capitalização	Os HA são contabilizados no ativo, sendo mensurados pelo custo.
Mensuração Subsequente	HA possuem vida ilimitada, logo, não são depreciáveis.
Doações ou Aquisição por Valores Simbólicos	Não são mensurados e nem apresentados no Balanço Patrimonial.
Apresentação	Os HA são evidenciados em rubrica específica denominada “Obras de Artes”.
Observação	Não há norma específica relacionada aos HA.
Argentina - RT 17 - Normas Contables Profesionales: Desarrollo de Cuestiones de aplicación general	
Capitalização	Os HA são contabilizados no ativo, sendo mensurados pelo custo.
Mensuração Subsequente	Nada consta.
Doações ou Aquisição por Valores Simbólicos	Nada consta.
Apresentação	No Balanço Patrimonial, os HA são apresentados dentro da conta “Bens de uso”.
Observação	Não há norma específica relacionada aos HA.
Estados Unidos - Statement of Federal Financial Accounting Standards 29 - Heritage Assets and Stewardship Land	
Capitalização	A regra é não efetuar a contabilização, com exceção dos HA <i>multi-use</i> . Quando contabilizados, se forem comprados ou construídos, devem ser registrados pelo custo histórico.
Mensuração Subsequente	Nada consta.
Doações ou Aquisição por Valores Simbólicos	HA <i>multi-use</i> - devem ser reconhecidos preferencialmente pelo valor escritural (<i>book value</i>), sendo que quando não for possível, deve-se adotar o <i>fair value</i> .
Apresentação	HA <i>multi-use</i> – deverá ser evidenciado na rubrica Imóveis, instalações e equipamentos.
Observação	No caso dos HA que não são <i>multi-use</i> os custos de aquisição, de melhoria, de construção ou renovação serão reconhecidos no resultado.
International Accounting Standard (IAS) - International Public Sector Accounting Standard 17—Property, Plant, and Equipment	
Capitalização	A contabilização é facultativa. Quando ocorre, o HA deve ser mensurado pelo custo.
Mensuração Subsequente	<i>Fair Value</i> com periodicidade regular, podendo ser reduzido por valor recuperável e depreciações. Caso haja a reavaliação de um ativo toda a sua categoria do ativo deverá ser reavaliada.
Doações ou Aquisição por Valores Simbólicos	O ativo deverá ser reavaliado a <i>fair value</i> na data da aquisição.
Apresentação	Os ativos devem ser evidenciados por categoria.
Observação	São requeridas as seguintes informações: Base de mensuração; Métodos de Depreciação; Valor Contábil Bruto.

Fonte: Elaborado pelos autores com base nas normas consultadas.

Da análise do referido quadro, observa-se que os normativos citados encontram-se em diversos estágios, sendo que vão desde a ausência de normatização específica, como no caso do Brasil, Peru, Argentina e Canadá até um arcabouço normativo robusto, como no caso da Nova Zelândia e Austrália. Esse fato pode ser um indicador da relevância e importância que os HA apresentam para os diversos países, bem como a correspondente prestação de contas da gestão desses ativos à sociedade.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este tópico tem por objetivo a caracterização do tipo de estudo realizado, do processo de investigação e das técnicas utilizadas na presente pesquisa. Ao atingir o objetivo proposto, será possível que outros pesquisadores interessados auditem os achados, dando a ela maior validade de confiabilidade.

Para classificação do presente estudo, segue-se o proposto por Matias-Pereira (2012). Desta forma, esta pesquisa classifica-se como aplicada, quanto à sua natureza; qualitativa, quando à forma de abordagem do problema; descritiva, quanto aos seus objetivos; e documental, quanto aos procedimentos técnicos. Quanto à construção da plataforma teórica da pesquisa, foi utilizada a pesquisa bibliográfica, a qual buscou autores internacionais que tratam das questões de reconhecimento e mensuração dos *heritage assets*.

A seleção da amostra dos relatórios anuais e das demonstrações contábeis dos museus foi realizada por conveniência, logo, é não probabilística, tendo em vista acessibilidade dos dados e, principalmente, a familiaridade dos autores com as línguas portuguesa, inglesa e espanhola.

Assim, a amostra foi composta inicialmente por 22 (vinte e dois) museus situados nos cinco continentes. Sendo que dessas restaram apenas 9 (nove) museus em quatro continentes, os quais publicavam seus relatórios e suas demonstrações em uma das línguas citadas anteriormente. A seguir é apresentado o Quadro 3 – Amostra da pesquisa, o qual tem o propósito de detalhar os museus pesquisados e os documentos analisados.

Quadro 3 – Amostra da pesquisa

Continentes	País	Museu	Documento Analisado
África	África do Sul	Iziko Museums of South Africa (Iziko)	Relatório Anual 2013/2014
	Egito	Museum of Egyptian Antiquities	Não disponível no site.
América	Argentina	Museo de Arte Latinoamericano de Buenos Aires (MALBA)	Demonstrações Contábeis de 2013 da Fundação Eduardo F. Costantini
	Brasil	Museu de Arte de São Paulo Assis Chateaubriand (MASP)	Demonstrações Contábeis de 2013
	Canadá	The Montreal Museum of Fine Arts	Relatório Anual 2012/2013
	Estados Unidos	The Metropolitan Museum of Art	Relatório Anual 2012/2013
	México	Museo Soumaya	Não disponível no site.
	Peru	Asociación Museo de Arte de Lima	Demonstrações Contábeis de 2013
Ásia	China	National Museum of China	Não disponível no site.
	Coreia do Sul	National Museum of Korea	Não disponível no site.
		The National Folk Museum of Korea	Não disponível no site.
	Israel	Israel Museum	Não disponível no site.
Japão	National Museum of Modern Art	Disponível apenas em japonês.	
	National Museum of Western Art	Não disponível no site.	
Rússia	The Pushkin State museum of Fine Arts The State Hermitage	Não disponível no site.	
Europa	França	Musée du Louvre	Disponível apenas em francês.
	Inglaterra	The British Museum	Relatório Anual 2014
Itália	Museu do Vaticano Capitoline Museums	Não disponível no site.	
Oceania	Austrália	National Museum of Australia	Relatório Anual 2013/2014
	Nova Zelândia	Museum of New Zealand Te Papa Tongarewa	Relatório Anual 2013/2014

Fonte: Elaborado pelos autores.

Conforme indica o Quadro 3, seis entidades publicaram o relatório anual, sendo que estes apresentavam maior nível de detalhamento da gestão. No que diz respeito ao período, pode-se verificar que para quatro museus foi possível obter o relatório anual ou as demonstrações contábeis para o ano de 2013/2014, enquanto que para os demais trabalhou-se com os documentos referentes a 2012/2013.

Para a localização dos relatórios anuais/demonstrações contábeis utilizou-se a ferramenta de busca Google fazendo-se uso de palavras-chaves relacionando-as aos museus que compõem a amostra. Na sequência, realizou-se a análise do conteúdo dos relatórios anuais/demonstrações contábeis com foco no tratamento contábil destinado aos *heritage assets*, principalmente verificando-se os critérios adotados para o reconhecimento e mensuração destes ativos.

4 ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DOS MUSEUS

Com o intuito de organizar a apresentação descritiva dos diversos demonstrativos contábeis e suas respectivas notas explicativas (NE), optou-se por categorizá-los em três níveis, tendo como critério de classificação o detalhamento dado aos HA. No nível básico, foram classificadas as demonstrações dos Estados Unidos, Canadá, Brasil, Argentina e Peru. No intermediário, ficaram África do Sul e o Reino Unido, enquanto no avançado foram classificadas as demonstrações da Nova Zelândia e Austrália.

4.1 Nível Básico no Tratamento dos *Heritage Assets*

Cabe relatar que as demonstrações contábeis de todos os integrantes desse grupo foram auditadas por auditores independentes, sendo que, de forma geral, os pareceres indicaram que

as demonstrações representavam de forma fidedigna o desempenho e a posição financeira das entidades, bem como estavam em conformidade com suas respectivas legislações.

Quanto ao reconhecimento dos HA, observou-se que nos EUA (*The Metropolitan Museum of Art*) e no Canadá (*The Montreal Museum of Fine Arts*) esses ativos não são reconhecidos nas demonstrações financeiras e nem em suas notas explicativas. No que tange a obras de arte recebidas em doação, o tratamento dado nos EUA é a exclusão dessas receitas na Declaração de Atividades, sendo que as compras, os seguros e as vendas relacionadas a estes bens são registrados como diminuições e aumentos dos ativos líquidos na Declaração de Atividades.

Já quanto ao tratamento das doações no Canadá, observou-se que a contabilização do HA é efetuada pelo valor justo, tendo como suporte laudos emitidos por avaliadores externos. No entanto, esses ativos são totalmente amortizados no ano de aquisição, possibilitando uma maior evidenciação e transparência dos ativos doados.

No Peru (*Asociación Museo de Arte de Lima*) e na Argentina (MALBA) observou-se que as coleções e obras de arte são reconhecidas nas demonstrações financeiras. Nos Peru, o acervo de obras de artes é evidenciado no Balanço Patrimonial em rubrica própria, sendo que na Argentina as obras de arte são aglutinadas na rubrica “bens de uso”, ficando os HA evidenciados apenas em notas explicativas. No que se refere a mensuração, observa-se que tanto o Peru quanto a Argentina mensuram seus HA pelo custo, podendo, no caso do Peru, adotar o teste de *impairment*. No entanto, ambos não adotam depreciação, uma vez que entendem que os ativos possuem uma vida ilimitada.

No caso brasileiro, constatou-se que o MASP apresenta apenas uma parte do seu acervo no Balanço Patrimonial. Constam no balanço as obras existentes em 31 de dezembro de 1981, mensuradas pelo valor simbólico de um real para cada obra e duas obras recebidas em 2010 e 2013 que foram registradas a *fair value*. Este fato demonstra as limitações do tratamento contábil dado ao acervo de obras do MASP.

Quanto às doações de obras de arte recebidas, tanto no Peru quanto no Brasil estes itens não foram reconhecidos nos balanços e nenhuma informação a respeito consta nas demonstrações contábeis do MALBA.

4.2 Nível Intermediário no Tratamento dos *Heritage Assets*

Atualmente, a instituição Iziko (África do Sul) não reconhecem os HA nas demonstrações contábeis e não evidenciam estes ativos em suas notas explicativas. No entanto, a referida instituição encontra-se em um processo de transição no tratamento que é dado a estes ativos, tendo até 31/03/2015 para se adaptar integralmente ao *Standard of Generally Recognised Accounting Practice – GRAP 103: Heritage Assets*.

Quando os HA forem reconhecidos como ativos nos termos do GRAP 103, esses serão mensurados pelo custo, no entanto, se forem adquiridos sem nenhuma contrapartida a sua mensuração será realizada pelo valor justo. As reavaliações deverão ser feitas com suficiente regularidade com o intuito de assegurar que o valor escriturado não difira materialmente do valor justo na data do balanço. Além disso, os HA não deverão ser depreciados, no entanto, a entidade deverá avaliar na data do balanço se há necessidade de realizar o teste de *impairment*.

No Reino Unido (*The British Museum*), os HA são classificados como bens do patrimônio não operacional e são reconhecidos no grupo de “Ativos Fixos” e no subgrupo “Heritage Assets”, tanto para o Balanço Consolidado quanto para o Balanço Individual.

O Museu Britânico tem como marco temporal no que se refere ao tratamento dado aos bens culturais a data de 01/04/2001. Os ativos culturais adquiridos ou recebidos em doação antes dessa data não são capitalizados nas demonstrações financeiras e nem evidenciados nas notas explicativas. Tal fato decorre de uma questão de praticidade, tendo em vista que o custo

de produzir a informação é superior aos benefícios gerados aos usuários das demonstrações financeiras, conforme consta nas notas explicativas.

Já quanto ao tratamento contábil para os HA adquiridos ou recebidos em doação após 01/04/2001, verifica-se que estes foram capitalizados pelo custo (bens adquiridos) ou pelo valor de avaliação no momento da doação. Cabe relatar que as avaliações são realizadas durante o ano de aquisição por especialistas curatoriais internos com base em seu conhecimento especializado e, caso necessário, com referências às vendas de objetos semelhantes. A partir da análise das notas explicativas, observou-se que o custo ou valor não está sujeito a reavaliação, pois o custo de reavaliação não é compatível com os benefícios gerados aos usuários das demonstrações contábeis, levando-se em consideração a relação custo e benefício da informação.

Para o Museu Britânico, os bens culturais são considerados como tendo vida útil indefinida, não se aplicando, portanto, depreciações. No entanto, esses ativos estão sujeitos a testes de *impairment* quando danos ou deterioração são relatados. Observa-se que na própria nota explicativas são reconhecidas as limitações dos métodos de custo e *valuation* tendo em vista as características intrínsecas dos bens culturais. Quanto ao detalhamento dos HA, observou-se que nas notas explicativas esses ativos são classificados em grupos, bem como são demonstradas as variações dos últimos cinco anos segregando-os em doados e adquiridos.

4.3 Nível avançado no Tratamento dos *Heritage Assets*

A partir da análise do Relatório Anual 2013/2014 do *Museum of New Zealand Te Papa Tongarewa*, foi possível verificar que os *heritage assets* foram reconhecidos no Balanço Patrimonial pela entidade, sendo evidenciados no grupo Ativo Não Circulante, subgrupo “Coleções”. De acordo com as notas explicativas, inicialmente tais ativos são reconhecidos pelo seu custo histórico, sendo modificados pelas reavaliações realizadas ao longo dos períodos.

Ainda que no Balanço Patrimonial os *heritage assets* estejam apresentados em uma única conta, as notas explicativas detalham a composição destes itens, indicado que são formados pelas seguintes coleções: arqueológica, arte, botânica, cerâmica, biblioteca Te Aka Matua, história, invertebrados, Maori, coleção filatélica, pacífica e internacional, arquivos fotográficos e vertebrados. Também cabe destacar que para cada tipo de coleção são apresentados os aumentos/reduções em função de aquisições, doações e reavaliações.

Além disso, nas notas explicativas constam as bases/metodologias de reavaliação, bem como os procedimentos adotados para cada classe de coleção.

No que diz respeito às bases/metodologias de reavaliação dos HA, o museu adota critérios variados em função do tipo de coleção. Em linhas gerais, estes ativos são avaliados pelo custo ou valor de mercado, com exceção das coleções definidas como *Natural Environment*, para as quais toma-se como base o custo de reposição.

Com relação aos procedimentos empregados para avaliação dos HA, o museu tem como prática reavaliar suas coleções anualmente, com cada classe de coleção sendo reavaliada pelo menos uma vez a cada três anos. Os itens que formam as coleções Arqueológica, Arte, Cerâmica, Biblioteca Te Aka Matua, História, Maori, Filatélica, Pacífica e Internacional e Arquivo Fotográfico são avaliados por avaliadores independentes, enquanto a definições do valor das coleções Botânica, Vertebrados e Invertebrados foi realizada a partir de um modelo interno desenvolvido pelo Te Papa com base em custos correntes de reposição.

Finalmente, cabe destacar que a administração considera que a depreciação não é aplicável aos *heritage assets*, uma vez que as coleções tendem a ter uma vida útil indefinida e geralmente não são de natureza depreciável.

No caso do *National Museum of Australia* (Relatório Anual 2013/2014), os HA estão evidenciados no Balanço Patrimonial no grupo “Ativos Não Financeiros”, subgrupo “Imóveis, Instalações e Equipamentos”.

Inicialmente, os HA são reconhecidos pelo custo de aquisição, sendo que após o reconhecimento inicial ao custo, passam a ser contabilizados pelo valor justo menos subsequentes depreciações e perdas por *impairment* acumuladas.

Nas notas explicativas, o museu apresenta, de forma detalhada, a mensuração a valor justo. A determinação do valor justo dos ativos classificados no grupo *Heritage and cultural assets* segue a abordagem de mercado, tendo como *inputs* os dados de mercados secundários locais e de todo o mundo para obras de arte e itens colecionáveis e a avaliação dos objetos. A mensuração do valor justo utilizada classifica-se no Nível 3 da hierarquia do valor justo, pois, considerando-se que não existem dados observáveis relevantes disponíveis, toma-se como base dados não observáveis para os ativos, sendo estes, principalmente, o valor das vendas privadas de obras de arte, antiguidades e similares colecionáveis e as avaliações profissionais de itens semelhantes.

No processo de avaliação, o museu utiliza a metodologia de amostragem, na qual os valores são determinados para a amostra de objetos selecionados de cada uma das categorias e, na sequência, um valor médio é aplicado à categoria de coleção inteira.

No que diz respeito à periodicidade, as avaliações independentes são realizadas a cada três anos por um avaliador que deve constar na lista de avaliadores aprovados pelos *Cultural Gift Program* administrado pelo *Ministry for the Arts*. No período transcorrido entre estas avaliações independentes, os movimentos de mercado são acompanhados e uma reavaliação gerencial ocorre quando há evidências de uma variação significativa de preços.

No período analisado nesta pesquisa, segundo indicam as notas explicativas, uma avaliação gerencial foi realizada.

Com relação à depreciação, o museu adota o método linear de depreciação, detalhando, nas notas explicativas, as taxas aplicáveis a cada categoria de ativo. No caso do grupo *Heritage and cultural assets*, a vida útil utilizada como base para depreciação fica entre 50 a 5.000 anos. A entidade declara que possui itens que são HA e ativos culturais que têm tempo de vida útil limitado e que, portanto, são depreciados.

Cabe destacar que nas demonstrações analisadas não constam valores de depreciação acumulada para esta categoria de ativos, assim como existe a informação de que não foram reconhecidas perdas por *impairment*.

4.4 Análise Comparativa

Com base na análise do conteúdo dos relatórios anuais, demonstrações contábeis e respectivas notas explicativas, apresentam, no Quadro 4, as principais práticas contábeis adotadas pelos museus no que diz respeito ao tratamento dos *heritage assets*.

Quadro 4 – Tratamento contábil dos *heritage assets* adotados pelos *Museus*

Nova Zelândia (<i>Museum of New Zealand Te Papa Tongarewa</i>)	
Capitalização	Os HA são ativados e o reconhecimento inicial é feito pelo custo de aquisição.
Mensuração Subsequente	Inicialmente reconhecidos pelo custo histórico sendo modificados pelas reavaliações ao longo do tempo.
Crítérios de Depreciação	Não há depreciação (vida útil ilimitada).
Doações ou Aquisição por Valores Simbólicos	Nada consta dos documentos analisados.
Apresentação	Evidenciados no Balanço Patrimonial - “Ativo Não Circulante”, subgrupo “Coleções”. As Notas Explicativas apresentam um detalhamento robusto.
Austrália (<i>National Museum of Australia</i>)	
Capitalização	Os HA são ativados e o reconhecimento inicial é feito pelo custo de aquisição.
Mensuração Subsequente	Valor justo deduzidas as depreciações e perdas por <i>impairment</i> . A mensuração do valor justo utilizada classifica-se no Nível 3 da hierarquia do valor justo.
Crítérios de Depreciação	Adota o método linear, o qual é detalhado nas notas explicativas.
Doações ou Aquisição por Valores Simbólicos	Nada consta dos documentos analisados.
Apresentação	Apresentados no Balanço Patrimonial - “Ativos Não Financeiros”, subgrupo “Imóveis, Instalações e Equipamentos”. As Notas Explicativas apresentam um detalhamento robusto.
Reino Unido (<i>The British Museum</i>)	
Capitalização	HA adquiridos a partir 1 de abril de 2001 são reconhecidos pelo custo ou valor de avaliação no momento da aquisição. HA adquiridos antes de 1 de abril de 2001 não estão capitalizados, pois o custo de avaliação é superior ao benefício gerado pela informação.
Mensuração Subsequente	O HA não está sujeito a reavaliação, pois o custo de reavaliação não é compatível com os benefícios gerados aos usuários da informação. Perdas por <i>impairment</i> podem ser registradas quando danos ou deterioração são relatados.
Crítérios de Depreciação	Não há depreciação (vida útil ilimitada).
Doações ou Aquisição por Valores Simbólicos	Apenas os HA recebidos em doação a partir 1 de abril de 2001 são ativados, sendo avaliados no ano de aquisição por especialistas curatoriais internos.
Apresentação	Evidenciados no Balanço Patrimonial - “Ativos Fixos”, subgrupo “Heritage Assets”.
África do Sul (<i>Iziko Museums of South Africa (Iziko)</i>)	
Capitalização	Os HA não são reconhecidos nas demonstrações contábeis e não constam nas notas explicativas.
Mensuração Subsequente	Nada consta dos documentos analisados.
Crítérios de Depreciação	Nada consta dos documentos analisados.
Doações ou Aquisição por Valores Simbólicos	Nada consta dos documentos analisados.
Apresentação	Nada consta dos documentos analisados.
Brasil (<i>Museu de Arte de São Paulo Assis Chateaubriand (MASP)</i>)	
Capitalização	Atualmente, as obras de arte não são reconhecidas pelo museu.
Mensuração Subsequente	As obras do acervo, existentes em 31 de dezembro de 1981, estão apresentadas pelo valor simbólico de R\$ 1,00 cada, exceto duas obras recebidas em doação, que foram registradas a valor justo.
Crítérios de Depreciação	Nada consta dos documentos analisados.
Doações ou Aquisição por Valores Simbólicos	Com exceção de duas obras de arte, desde de 31 de dezembro de 1981 as doações recebidas não estão refletidas nos registros contábeis.
Apresentação	As obras de arte contabilizada estão evidenciadas no item “Acervos de Obra de Arte” no Ativo não Circulante. As notas explicativas apresentam a quantidade de peças de cada coleção, sem mensuração do valor.
Canadá (<i>The Montreal Museum of Fine Arts</i>)	

Capitalização	Os HA adquiridos não são reconhecidos nas demonstrações contábeis e não constam nas notas explicativas.
Mensuração Subsequente	Nada consta dos documentos analisados.
Crítérios de Depreciação	Nada consta dos documentos analisados.
Doações ou Aquisição por Valores Simbólicos	HA é ativado a valor justo com base em laudos de avaliação externo, mas é totalmente amortizado no mesmo ano de aquisição.
Apresentação	Nada consta dos documentos analisados.
Peru (<i>Asociación Museo de Arte de Lima</i>)	
Capitalização	Os HA são ativados e o reconhecimento inicial é feito pelo custo de aquisição.
Mensuração Subsequente	O museu realiza teste de <i>impairment</i> para as coleções.
Crítérios de Depreciação	Não há depreciação registrada.
Doações ou Aquisição por Valores Simbólicos	Os HA recebidos em doação não são mensuradas, nem são apresentados no BP.
Apresentação	Obras adquiridas são evidenciadas no Balanço Patrimonial na rubrica “Obras de Arte”.
Argentina (<i>Museo de Arte Latinoamericano de Buenos Aires (MALBA)</i>)	
Capitalização	Os HA são ativados e mensurados ao custo.
Mensuração Subsequente	Nada consta dos documentos analisados.
Crítérios de Depreciação	Não há depreciação registrada.
Doações ou Aquisição por Valores Simbólicos	Nada consta dos documentos analisados.
Apresentação	Evidenciadas no Balanço Patrimonial no grupo “Bens de uso”.
EUA (<i>The Metropolitan Museum of Art</i>)	
Capitalização	Os HA não são reconhecidos nas demonstrações contábeis e não constam nas notas explicativas. As compras de objetos de arte pelo Museu são registradas como uma diminuição nos ativos líquidos na Declaração de Atividades.
Mensuração Subsequente	Nada consta dos documentos analisados.
Crítérios de Depreciação	Nada consta dos documentos analisados.
Doações ou Aquisição por Valores Simbólicos	Exclusão das receitas na Declaração de Atividades.
Apresentação	O museu declara que em conformidade com as práticas contábeis geralmente seguidas pelos museus de arte, o valor das coleções do museu foi excluído do Balanço Patrimonial.

Fonte: Elaborado pelos autores.

A partir da análise do Quadro 4, observa-se que as práticas adotadas pelo *Museum of New Zealand Te Papa Tongarewa* (Nova Zelândia) e pelo *National Museum of Australia* (Austrália), no que diz respeito ao reconhecimento, mensuração subsequente e apresentação dos *heritage assets* estão em linha com o que determinam as normas contábeis dos países em questão. Com relação ao tratamento das doações, em ambas as normas a orientação é de que os bens doados sejam avaliados pelo valor justo, sendo que não foi possível identificar, a partir dos documentos analisados, os procedimentos adotados pelos museus, uma vez que estes não foram detalhados.

No caso do Reino Unido (*The British Museum*), constata-se que o tratamento dado aos HA também está em consonância com o que prevê a norma contábil aplicável. Destaca-se aqui que o *Financial Reporting Standard 30: Heritage assets*, emitido pelo *Accounting Standards Board (ASB)* prevê que o custo de geração das informações não deve ser superior ao benefício gerado pela sua disponibilização, sendo esta questão levada em consideração pelo museu no processo de elaboração das demonstrações contábeis. Quando ao tratamento dos bens doados, a norma define que qualquer método de avaliação pode ser utilizado, desde que seja apropriado

e relevante, logo, entende-se que também neste caso o museu observou o que estabelece o FRS 30.

No que diz respeito ao tratamento contábil aplicado aos HA pelo *Iziko Museums of South Africa*, é importante destacar o período de transição pelo qual os museus da África do Sul estão passando. No momento atual, os ativos desta natureza não são reconhecidos nas demonstrações contábeis ou evidenciados em notas explicativas, contudo, a partir da adoção integral do *Accounting Standard on Heritage Assets: GRAP 103*, que deve ocorrer até o final de 31 de março de 2015, espera-se um aumento na qualidade das informações disponibilizadas, uma vez que o reconhecimento dos HA e/ou evidenciação em notas explicativas pelas entidades está previsto no normativo.

No Brasil, não há norma específica para o tratamento contábil dos *heritage assets*, sendo que o Museu de Arte de São Paulo Assis Chateaubriand (MASP) contabilizou apenas parte do acervo (existentes em 31 de dezembro de 1981) considerando um valor simbólico de R\$ 1,00 por obra de arte e registrou duas obras a valor justo. Segundo consta na nota explicativa nº 10 “Em sua totalidade, as obras foram recebidas por doações, não tendo sido refletido contabilmente o correspondente acréscimo patrimonial a cada doação”.

O museu situado no Canadá (*The Montreal Museum of Fine Arts*) observa o que está previsto nas normas aplicáveis ao país para o reconhecimento e mensuração subsequente dos bens adquiridos, sendo que os valores das coleções adquiridas não constam nas demonstrações contábeis. Com relação às doações, o museu declara reconhecer os itens doados a valor justo, amortizando-as no ano de aquisição. Este procedimento não está previsto nas normas e a entidade não justifica a sua realização. Já no que diz respeito à evidenciação dos HA, a norma requer a divulgação destes ativos, mas não cria regras para a sua apresentação nas notas explicativas.

A *Asociación Museo de Arte de Lima* (Peru) também adota procedimentos que, em linhas gerais, estão de acordo com o que determinam as normas aplicáveis no país, sendo que, neste caso, é importante destacar que inexistente uma regulamentação específica sobre a contabilização dos *heritage assets* e as entidades seguem o exposto pelo manual emitido pelo Ministério da Fazenda. Apenas no caso da mensuração subsequente, verificou-se que o museu refere-se à realização de teste de *impairment*, o que não consta na norma.

Na Argentina também não há norma que trata da contabilização dos HA, sendo que o *Museo de Arte Latinoamericano de Buenos Aires (MALBA)* observa o exposto nas Resoluções Técnicas (RT) da Federação Argentina dos Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas. O museu segue o definido na RT com relação ao reconhecimento inicial e evidenciação dos HA, mas na demonstração consultada nada consta sobre a sua mensuração subsequente e contabilização dos bens recebidos em doação. Da mesma forma, orientações sobre estas questões não fazem parte da RT.

Finalmente, no caso do *Metropolitan Museum of Art* (EUA), verifica-se que a norma aplicável é seguida, sendo que os HA não são contabilizados. Destaca-se a informação relatada pelo museu que os bens recebidos em doação é efetuada a exclusão das receitas na Declaração de Atividade, sendo que tal orientação não consta na norma.

Com relação ao tratamento contábil dos *heritage assets* discutido na literatura, é possível observar, a partir da análise do Quadro 4, que dos nove museus analisados cinco (Nova

Zelândia, Austrália, Reino Unido, Peru e Argentina) evidenciam estes bens no Balanço Patrimonial, o que indica que assim como observado na revisão da literatura, não existe unanimidade quanto ao reconhecimento destes itens no Ativo.

Já no que diz respeito aos critérios de mensuração adotados pelos museus que contabilizam seus HA, observa-se que apenas o custo histórico (Nova Zelândia, Austrália, Reino Unido, Peru e Argentina), *valor justo* (Austrália), valor de mercado (Nova Zelândia), custo de reposição (Nova Zelândia) e julgamento de profissionais especializados (Reino Unido) são adotados. Em linhas gerais, predomina a utilização do custo histórico para o reconhecimento inicial, sendo os demais critérios mencionados adotados na mensuração subsequente.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme pode-se depreender do presente estudo, o reconhecimento e mensuração dos *heritage assets* continuam sendo um desafio aos estudiosos, pesquisadores e profissionais da Contabilidade, tendo em vista as características intrínsecas desses ativos, como a questão da vida útil e o seu valor social para as nações.

Com o objetivo de efetuar a análise de como o reconhecimento e a mensuração dos HA estão sendo tratados nas demonstrações contábeis dos diversos museus pesquisados, optou-se por abordar esses critérios sob a perspectiva dos principais autores, dos órgãos reguladores e das práticas adotadas pelos museus, as quais foram sumarizadas e detalhadas nos seguintes quadros: Quadro 01 – Critérios de Mensuração Propostos pela Literatura; Quadro 02 – Tratamento Contábil dos Heritage Assets segundo Órgãos Reguladores; Quadro 04 – Tratamento Contábil dos Heritage Assets Adotados pelos Museus.

No que tange ao reconhecimento, observam-se entidades que não reconhecem os ativos em questão nas demonstrações contábeis, sendo este o caso dos museus localizados nos Estados Unidos, Canadá e Brasil. No entanto, os museus situados na Nova Zelândia, Austrália, Peru e Argentina capitalizam os HA. Cabe ressaltar que no conjunto dos países que capitalizam os HA há uma diferenciação substancial quanto ao nível de evidenciação nas demonstrações e notas explicativas, sendo a Nova Zelândia e Austrália os países que apresentam o detalhamento mais completo e robusto.

Quanto aos critérios de mensuração adotados pelos museus, verifica-se que o custo histórico é adotado principalmente para o reconhecimento inicial, enquanto outros critérios (valor justo, valor de mercado, custo de reposição e julgamento de profissionais especializados) são utilizados na mensuração subsequente. Ressalta-se que os demais critérios de mensuração abordados na literatura pesquisada não são usados pelos museus.

Tanto o Reino Unido quanto a África do Sul apresentam peculiaridades quanto a ativação e mensuração dos ativos culturais. No caso do Reino Unido, se o custo de ativação for maior que o benefício da informação produzida pelo HA, não há a necessidade de ativar, existindo apenas a obrigação de evidenciar tal fato nas notas explicativas, já quanto à mensuração, qualquer método pode ser utilizado, desde que seja apropriado e relevante. Quanto à África do Sul, cabe relatar que esse país está passando por um período de transição e que o reconhecimento e mensuração serão requeridos a partir de 31/03/2015.

Dessa forma, pode-se concluir que tanto a prática adotada pelos museus quanto a normatização dos órgãos reguladores são diversificadas no que se refere ao reconhecimento e as bases de mensuração dos *heritage assets*. De fato, não há consenso sobre qual é o tratamento mais adequado para esse tipo de ativo e a literatura expõe fragilidades das práticas adotadas que podem limitar a capacidade informacional das demonstrações contábeis, o que indica que ainda

há espaço para que a Contabilidade desenvolva os modelos teóricos atualmente existentes com o intuito de aprimorar o tratamento contábil dos HA.

Como principal limitação desta pesquisa pode-se mencionar o tamanho da amostra, uma vez que o foco foram os museus que publicavam as suas demonstrações contábeis apenas em língua inglesa, portuguesa ou espanhola. Em pesquisas futuras, recomenda-se ampliar o tamanho da amostra, contemplando entidades cujas demonstrações tenham sido elaboradas em outros idiomas, ampliando-se as bases de comparação.

REFERÊNCIAS

ACCOUNTING STANDARD BOARD. *Financial reporting standard 30: heritage assets*. London: ASB, 2009. Disponível em: [http://frc.org.uk/Our-Work/Publications/ASB/FRS-30-Heritage-Assets-\(June-2009\)-File.pdf](http://frc.org.uk/Our-Work/Publications/ASB/FRS-30-Heritage-Assets-(June-2009)-File.pdf)>. Acesso em: 28 jun. 2014.

ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Standard of Generally Recognised Accounting Practice GRAP 103: heritage assets*. South Africa: ASB, 2008. Disponível em: <<http://www.asb.co.za/LinkClick.aspx?fileticket=kK9yP5JCcNw%3d&portalid=0>>. Acesso em: 28 jan. 2015.

AUSTRALIAN ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Australian Accounting Standards Board AASB 116: property, plant and equipment*. Australia: AASB, 2014. Disponível em: <http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB116_07-04_COMPjun14_07-14.pdf>. Acesso em: 28 jan. 2015.

BARTON, Allan D. Accounting for public heritage facilities: assets or liabilities of the government? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 13, n. 2, 2000, p. 219-235.

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

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

CARNEGIE, Garry D.; WOLNIZER, Peter W. The financial value of cultural, heritage and scientific collections: an accounting fiction. *Australian Accounting Review*, v. 5, n. 1, 1995.

CONSELHO FEERAL DE CONTABILIDADE – CFC. *Resolução CFC n.º 1.137/08 de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público*. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001137>. Acesso em: 28 jan. 2015.

ELLWOOD, Sheila; GREENWOOD, Margaret. Accounting for Heritage Assets: Does measuring economic value kill the cat? In: *European Accounting Association*, 37., 2014, Estonia. *Anais eletrônicos*. Estonia: European Accounting Association, 2014. Disponível em: <<http://www.eaa2014.org/userfiles/file/08%20EAA%20-%20PS.pdf>>. Acesso em: 28 jun. 2014.

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resolución Técnica n.º. 17*. Normas Contables Profesionales Desarrollo de Cuestiones de Aplicación General. Disponível em: <http://www.consejo.org.ar/institucional/normas_profesionales.html>. Acesso em: 28 jan. 2015.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS ADVISORY BOARD. *Statement of Federal Financial Accounting Standards 29: heritage assets and stewardship land*. Washington: Fasab, 2008. Disponível em: <http://www.fasab.gov/pdffiles/sffas_29.pdf> Acesso em: 28 jun. 2014.

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, 2005. p. 410-433.

INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS OF NEW ZEALAND. *Financial Reporting Standard n.º 3: accounting for property, plant and equipment*. New Zealand: NZICA, 2001. Disponível em: <<https://frc.org.uk/getattachment/02239b10-1540-4100-879e-e4a5c15e887c/FRS-3-Reporting-Financial-Performance.aspx>>. Acesso em: 28 jan. 2015.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. *International Public Sector Accounting Standard 17: property, plant and equipment*. New York: IPSASB, 2006. Disponível em: <<https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ipsas-17-property-plant.pdf>>. Acesso em: 28 jun. 2014.

MATIAS-PEREIRA, José. *Manual de metodologia de pesquisa científica*. São Paulo: Atlas, 2012.

MAUTZ, Robert K. Financial reporting: should government emulate business? *Journal of Accountancy*, 1981.

MAUTZ, Robert K. Monuments, Mistakes, and Opportunities. *Accounting Horizons*, 1988.

MICALLEF, Frank; PEIRSON Graham. Financial reporting of cultural, heritage, scientific and community collections. *Australian Accounting Review*, v.7, n. 1, 1997.

PALLOT, June. The nature of public asset: a response to Mautz. *Accounting Horizons*, 1990.

PIRES, Charline B.; NIYAMA, Jorge K. Heritage Assets: desafios para a sua mensuração. In: I CONGRESSO UNISINOS DE CONTROLADORIA E FINANÇAS - COFIN, 2014, São Leopoldo. *Anais eletrônicos...* São Leopoldo: Unisinos, 2014. Disponível em: <<http://www.unisinos.br/eventos/cofin/images/conteudo/docs/anais-tc-2014.pdf>>. Acesso em: 25 jan. 2015.

PLAN CONTABLE GENERAL PARA EMPRESAS. Disponível em:<https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/documentac/PCGE_Final111008.pdf>. Acesso em: 25 jan. 2015.

PUBLIC SECTOR ACCOUNTING BOARD. *Summary comparison of the PS 4200 series and other standards in the CICA Public Sector Accounting Handbook*. Disponível em: <<http://www.frascanada.ca/standards-for-public-sector-entities/resources/reference-materials/item49205.pdf>>. Acesso em: 28 jan. 2015.

WILD, Susan. Accounting for Heritage, Cultural and Community Assets – Alternative Metrics from a New Zealand Maori Educational Institution. *Australasian Accounting Business & Finance Journal*, v. 7, n. 1, 2013.