



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Análise da Evidenciação do Patrimônio Cultural Mundial do Brasil (Unesco): um tesouro *off balance*

MABEL REGINA GODINHO

Universidade de Brasília

DIANA VAZ DE LIMA

Universidade de Brasília

JORGE KATSUMI NIYAMA

Universidade de Brasília

Resumo

Este estudo busca analisar a evidenciação dos ativos que compõem o patrimônio cultural mundial brasileiro classificados como tal pela Unesco, a partir da análise das demonstrações contábeis dos entes federados locais responsáveis por sua promoção e acautelamento. Para fins deste estudo, esses ativos foram identificados como *Heritage Assets*. Para tratar a questão da pesquisa, foi efetuada análise de conteúdo das demonstrações contábeis e respectivas notas explicativas relativas aos exercícios financeiros dos anos de 2018, 2019 e 2020 dos 15 entes federados brasileiros onde esses patrimônios encontram-se localizados. Os achados do estudo mostram que não há evidenciação do patrimônio cultural mundial brasileiro em nenhum dos entes federados locais responsáveis por sua promoção e acautelamento, observando-se, apenas, no que tange à divulgação de informação sobre os bens imóveis atinentes aos patrimônios culturais, alguns apontamentos em notas explicativas nos municípios de Olinda (Pernambuco), Salvador (Bahia) e Rio de Janeiro (Rio de Janeiro), com a informação de que medidas e procedimentos serão implantados para que a evidenciação, o reconhecimento e a mensuração desses valores sejam feitos até o mês de janeiro de 2023. Registre-se que, apesar de a evidenciação dos *Heritage Assets* ainda ser facultativa da perspectiva das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) e das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBC TSP), e as dificuldades encontradas para o tratamento contábil do patrimônio cultural mundial brasileiro, iniciativas nesse sentido são importantes não só pelo fato de a evidenciação das informações dos *Heritage Assets* contribuir para atingir o objetivo dos relatórios financeiros e para a tomada de decisão do usuário (IFAC, 2021b, item BC32, p.110), mas, também, pelo atendimento desses ativos às condições de integridade e autenticidade exigidos pelo Comitê de Patrimônio Mundial da Unesco, que reconheceu que seus valores culturais estão expressos de modo verídico e legítimo.

Palavras-chave: Brasil, *Heritage Assets*, Patrimônio Cultural Mundial, Teoria Contábil, Unesco



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

1 Introdução

Os *Heritage Assets* são ativos físicos que a comunidade procura preservar por causa de seu valor cultural, histórico ou ambiental (Mautz, 1988; Gómez & Casal, 2008; Rowles, 1992; RSM, 2016; Aversano et al, 2019), definidos pelo valor que lhe é atribuído enquanto manifestação cultural e símbolo da nação, considerados dignos de proteção (Hartog, 2013). Normalmente, esses ativos não possuem substitutos e não são destinados à venda (Martins, Araújo, Lima & Niyama, 2014) e são fundamentais para a manutenção da memória, identidade, criatividade dos povos e riqueza das culturas (Unesco, 1972). Nas modernas sociedades ocidentais, os patrimônios históricos culturais têm a função de representar simbolicamente a identidade e a memória de uma nação (Lopis, 2017).

Tendo em vista que as ameaças de degradação e destruição ao patrimônio cultural e natural poderiam ocasionar um empobrecimento efetivo do patrimônio de todos os povos do mundo, em 1972 foi realizada em Paris a *Convenção para a Proteção do Patrimônio Mundial, Cultural e Natural*, com o objetivo de proteger e conservar o patrimônio universal (Unesco, 1972). Na Convenção também se estabeleceu a criação de uma Lista do Patrimônio Mundial, que incluiria os bens culturais e naturais considerados pela Unesco como patrimônio da humanidade (Ipea, 2010). Um tratado internacional foi então assinado, visando promover a identificação, a proteção e a preservação do patrimônio cultural e natural considerado valioso para a humanidade, denominado *Convenção para a Proteção do Patrimônio Mundial, Cultural e Natural* (Unesco, 1972).

Com a participação de 194 Estados-parte, a Convenção para a Proteção do Patrimônio Mundial, Cultural e Natural é considerada um dos mais bem-sucedidos instrumentos políticos da história e um dos instrumentos legais com maior ratificação internacional (Unesco, 1972; Ipea, 2010; Campos & Murinho, 2017; Unesco, 2020). Conforme acordo firmado, cada Estado-parte se compromete a estabelecer, atualizar e difundir os patrimônios culturais e naturais sob a forma de uma Lista, bem como preservar os Patrimônios Mundiais da mesma forma que preserva as propriedades nacionais e regionais (Unesco, 1972; Ipea, 2010).

Registre-se que o patrimônio natural é constituído por formações físicas e biológicas; formações geológicas e fisiográficas; locais de interesse naturais ou zonas naturais estritamente delimitadas, que possuam valor universal excepcional do ponto de vista estético, científico ou da conservação (Unesco, 1972). No caso do patrimônio cultural, objeto do presente estudo, são consideradas as seguintes categorias: monumentos, conjuntos de construções e locais de interesse, todos ligados à atividade humana, com um valor universal excepcional do ponto de vista histórico, artístico, científico, etnológico, estético ou antropológico (Unesco, 1972; Ipea, 2010). Sobre o conceito de “valor universal excepcional”, entende-se como a relevância cultural e/ou natural do bem, que o faz transcender as fronteiras nacionais (Unesco, 2019). Isto determina que o valor do bem não se restringe à uma nação ou a um contexto histórico e o torna uma importância comum em outros territórios e para gerações atuais e futuras (Unesco, 2019; Nascimento Jr & Pinheiros, 2020).

Para que seja possível identificar o valor universal excepcional de um patrimônio cultural, deve ser observado pelo menos um de dez critérios previamente definidos pela Unesco e atender as condições de integridade e/ou de autenticidade, além de fazer parte de um sistema de proteção e gestão adequado que seja capaz de assegurar sua preservação (Unesco, 2019). Além de preencher esses requisitos, conforme orientação dos organismos envolvidos na avaliação dos patrimônios mundiais, o Estado-Parte, que tem legitimidade para propor o processo, deve concordar com a inscrição do patrimônio cultural na Lista do Patrimônio Mundial (Barros & Turatti, 2017).



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Para fins desta pesquisa, o patrimônio cultural mundial brasileiro reconhecido pela Unesco no Brasil foi considerado contabilmente como *Heritage Asset*, em razão do seu valor universal excepcional do ponto de vista histórico, artístico ou científico e a sua relevância cultural, ambiental e histórica.

Mesmo com o legado que trazem para a humanidade em razão do valor universal excepcional que representam, como não possuem definição legal, formal ou contábil única (Biondi & Lapsley, 2014), as características inerentes aos *Heritage Assets*, como no caso dos patrimônios culturais mundiais, dificultam a sua mensuração (Pires, Ribeiro, Niyama & Matias-Pereira, 2017), e há controvérsias se de fato satisfazem ao conceito contábil de ativo e se deveriam ou não ser reconhecidos como tal nas demonstrações contábeis (Carnegie & Wolnizer, 1996; Barton, 2005; Hooper, Kearins & Green, 2005). Ao realizar estudos sobre o tema, Campos, Santos e Lima (2016) concluem não haver na literatura contábil consenso quanto ao tratamento e critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos *Heritage Assets*.

Apesar da vanguarda da legislação brasileira e dos dispositivos constitucionais legislando sobre a guarda e proteção de obras tombadas como patrimônio histórico e artístico no Brasil (Campos, Santos & Lima, 2016), não há evidências de que esses ativos estejam sendo contabilizados no patrimônio dos entes públicos federados brasileiros responsáveis por sua promoção e acautelamento. Porém, segundo as pesquisadoras, com o advento do processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões contábeis internacionais, o registro da integralidade dos ativos passou a ser considerado no setor público brasileiro, entre eles, os bens de uso comum, onde se encontram classificados os bens culturais de responsabilidade do Governo brasileiro (Martins, Araújo, Lima & Niyama, 2014).

Diante do exposto, considerando que os *Heritage Assets* geralmente formam uma parte importante dos ativos sob o controle da organização e, que omitir esses ativos das demonstrações contábeis torna a imagem da organização incompleta (RSM, 2016), e, ainda, que de acordo com a Constituição Federal do Brasil de 1988, o Poder Público, com a colaboração da comunidade, promoverá e protegerá o patrimônio cultural brasileiro por meio de inventários, registros, vigilância, tombamento e desapropriação, entre outras formas de acautelamento e preservação (CF de 1988, art. 26, § 1º), o presente estudo tem como objetivo analisar a evidenciação dos ativos que compõem o patrimônio cultural mundial no Brasil classificados como tal pela Unesco, a partir da análise das demonstrações contábeis dos entes federados locais responsáveis por sua promoção e acautelamento.

2 Revisão da Literatura

2.1 Evidenciação contábil dos *heritage assets* à luz dos padrões contábeis

Segundo o disposto na NBC TSP Estrutura Conceitual (CFC, 2018, item 6.2), para que um item seja reconhecido nas demonstrações contábeis deve satisfazer a definição de elemento e ser mensurado de maneira que observe as características qualitativas, levando em consideração suas restrições (materialidade, custo benefício e equilíbrio entre essas características) sobre a informação incluída nos relatórios contábeis de propósitos gerais (RCPGs). Segundo a referida norma, a evidenciação é apropriada quando o conhecimento sobre o item é considerado relevante para a avaliação da situação patrimonial líquida da entidade e, portanto, satisfaz os objetivos da elaboração e evidenciação da informação contábil (CFC, 2018, item 6.9).

Dantas, Zendersky e Niyama (2005) apresentam que a evidenciação se propõe a realizar uma divulgação apropriada, com qualidade, que envolva oportunidade e clareza. Ainda que sejam utilizados vários conceitos e expressões relacionados à evidenciação, “*não existe diferença efetiva que os distingam, uma vez que o objetivo da evidenciação é que a*



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

informação que chegue ao usuário de forma adequada, justa e plena no que se refere ao detalhe que está sendo evidenciado” (Iudícibus, 2021, p.94).

De acordo com a NBC TSP Estrutura Conceitual, o principal motivo para que sejam mantidos ativos imobilizados e outros ativos no Setor Público está relacionado ao potencial de serviços que estes podem gerar e não apenas pela sua capacidade de gerar fluxos de caixa. Sendo assim, a norma avalia que as entidades do setor público podem manter “*itens que contribuam para o legado cultural e histórico da nação ou da região*” (CFC, 2006, p. 7), ressaltando ainda, que esses itens, geralmente, não são mantidos com o intuito de venda.

Ao abordar o tema *Heritage Assets*, na IPSAS 17 – *Property, Plant and Equipment*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) está disposto se tratar de ativos que apresentam relevância cultural, ambiental ou histórica, listando, entre suas características comuns, não exclusivas deste tipo de ativo: i) dificuldade em refletir seu valor cultural, ambiental, educacional e histórico em valor financeiro, baseado pelo preço de mercado; ii) imposição de obrigações legais ou estatutárias capazes de restringir a venda destes ativos; iii) valorização do seu valor no tempo, pois, muitas vezes, são insubstituíveis e o seu valor no tempo pode aumentar, ainda que ele se deteriore; iv) dificuldade para realizar a estimativa do cálculo da sua vida útil, que, em alguns casos, pode ser de mais de centenas de anos (IFAC, 2006).

Traduzida no Brasil como *NBC TSP 07 Ativo Imobilizado*, na IPSAS 17 não há exigência expressa de que a entidade pública evidencie o patrimônio cultural, mas, apenas, aqueles ativos que vierem a ser enquadrados também na condição de ativo imobilizado. Neste caso, ao reconhecer o patrimônio cultural como ativo imobilizado, a entidade pública deve seguir os mesmos critérios de evidenciação aplicado a este último, quais sejam: (a) a base de mensuração utilizada; (b) o método de depreciação utilizado, se houver; (c) o valor contábil bruto; (d) a depreciação acumulada no final do período, se houver; e (e) a conciliação do valor contábil entre o início e o final do período, demonstrando os seus respectivos componentes. Ressalta-se que a entidade não está obrigada a aplicar as exigências contidas na norma para patrimônios culturais. Assim sendo, nem a IPSAS 17 nem a NBC TSP 07 trazem alguma orientação específica para a contabilização dos *Heritage Assets* (IFAC, 2006; Pires, Ribeiro, Niyama & Matias-Pereira, 2017).

Sobre o tema, em 2017 o IPSASB/IFAC lançou um *Consultation Paper* com o intuito de desenvolver requisitos que pudessem orientar os usuários quanto ao tratamento contábil dos *Heritage Assets* (*Exposure Draft 78*), com a proposta de retirar do escopo da IPSAS 17 a denominação de *Heritage Assets*, bem como os parágrafos a eles relacionados, a partir da conclusão de que este tipo de ativo também deve ser enquadrado nas definições já trazidas pela IPSAS 17 para o ativo imobilizado. Sobre as peculiaridades dos *Heritage Assets*, a IPSAS 17 reservou algumas passagens no *Implementation Guides* e no *Basis for Conclusions*. (IFAC, 2021b, itens BC13 e BC15 p.107 e p.108).

Segundo o disposto no *Exposure Draft 78*, os *Heritage Assets* são caracterizados como insubstituíveis e às vezes podem ter vida útil longa e indefinida, apresentando que este tipo de ativo deverá ser reconhecido independentemente se a sua utilização seja com ou sem fins operacionais, desde que atenda a definição de ativo trazida pela estrutura conceitual (IFAC, 2021b, item BC16, alínea (a); item BC24, p.110). Quanto à mensuração dos *Heritage Assets*, ainda que seja complexo atribuir valores a esses bens, a norma considera que isso não é motivo suficiente para que não sejam capazes de ter seus valores estimados. Nos *Implementation Guides* do ED 78, propõe-se que a estimativa do valor justo seja feita por meio da observação de ativos equivalentes, que não precisam ser idênticos, podendo ser estimado através do potencial de serviços gerado pelo bem ou pela sua restauração ou reconstrução (IFAC, 2021b, itens IG16 a IG18, p.21).



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

No ED 78 está estabelecido que mesmo quando não for possível mensurar os *Heritage Assets*, a evidenciação das informações sobre esses ativos contribui para atingir o objetivo dos relatórios financeiros e para a tomada de decisão do usuário (IFAC, 2021b, item BC32, p.110).

2.2 Características e especificidades do patrimônio cultural mundial da Unesco

Segundo o disposto no art. 1^o da *Convenção para a Proteção do Patrimônio Mundial, Cultural e Natural*, são considerados patrimônio cultural os monumentos (obras arquitetônicas, de escultura ou de pintura monumentais, elementos de estruturas de caráter arqueológico, inscrições, grutas e grupos de elementos com valor universal excepcional do ponto de vista da história, da arte ou da ciência), os conjuntos (grupos de construções isoladas ou reunidos que, em virtude da sua arquitetura, unidade ou integração na paisagem têm valor universal excepcional do ponto de vista da história, da arte ou da ciência) e os locais de interesse (obras do homem, ou obras conjugadas do homem e da natureza, e as zonas, incluindo os locais de interesse arqueológico, com um valor universal excepcional do ponto de vista histórico, estético, etnológico ou antropológico).

Para serem enquadrados na condição de patrimônio cultural, esses ativos devem transcender as fronteiras nacionais (valor universal excepcional), cuja avaliação fica a cargo do Comitê do Patrimônio Mundial, formado por até vinte e um membros advindos dos Estados-parte signatários da Convenção assistido por organismos internacionais que possuem direito à voto consultivo, entre eles, o Centro Internacional de Estudos para Conservação e Restauro de Bens Culturais (Centro de Roma), o Conselho Internacional de Monumentos e Locais de Interesse (ICOMOS) e a União Internacional para a Conservação da Natureza e seus Recursos (UICN), podendo, ainda, ser acrescentados, a pedido dos Estados-parte, outros representantes de organizações intergovernamentais que partilham do mesmo interesse (Unesco, 1972; Widmer, 2008).

Os membros do Comitê do Patrimônio Mundial se reúnem pelo menos uma vez por ano na chamada Assembleia Geral dos Estados-parte, cujas decisões são divulgadas por meio das Orientações Técnicas para Aplicação da Convenção do Patrimônio Mundial (*Operational Guidelines for the Implementation of the World Heritage Convention*) (Unesco, 1972). Tais Orientações Técnicas são identificadas como um manual detalhado e organizado com o objetivo de orientar qualquer processo de candidatura à Patrimônio Cultural Mundial, para que estes sejam formalizados e estejam sistematizados de maneira precisa, clara e concisa (Campos & Murtinho, 2017).

Cada um dos membros participantes do Comitê do Patrimônio Mundial deverá submeter, por meio da Lista de Patrimônio Mundial, um inventário dos bens do patrimônio cultural situados no seu território. Ressalta-se que a inscrição do bem somente poderá ser realizada com o consentimento do Estado-parte interessado. Assim, é função do Comitê definir os critérios nos quais um bem poderá ser inscrito, bem como estabelecer, atualizar e difundir a Lista do Patrimônio Mundial, que deverá ser atualizada de dois em dois anos (Unesco, 1972; Unesco, 2019).

Registre-se que nem todos os bens indicados são de fato inscritos, passando preliminarmente por uma lista indicativa para uma possível candidatura à Patrimônio Cultural Mundial. Para esse feito, esses bens devem obedecer às condições de integridade e autenticidade, de modo que seja identificado que seus valores culturais estejam expressos de modo verídico e legítimo. Os patrimônios culturais também devem atender a pelo menos um dos seis critérios de avaliação do valor universal excepcional (Campos & Murtinho, 2017; Unesco, 2019), quais sejam:

- i. representar uma obra-prima do gênio criador humano;

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

- ii. exibir um intercâmbio importante de valores humanos, durante um dado período ou numa determinada área cultural do mundo, sobre o desenvolvimento da arquitetura ou da tecnologia, das artes monumentais, do planejamento urbano ou da criação de paisagens;
- iii. constituir um testemunho único, ou pelo menos excepcional, de uma tradição cultural ou de uma civilização viva ou desaparecida;
- iv. representar um exemplo excepcional de um tipo de construção ou de um conjunto arquitetônico ou tecnológico ou, de uma paisagem que ilustre um ou mais períodos significativos da história humana;
- v. ser um exemplo excepcional de povoamento humano tradicional, da utilização tradicional do território ou do mar, que seja representativo de uma cultura (ou culturas), ou da interação humana com o meio ambiente, especialmente quando este último se tornou vulnerável sob o impacto de alterações irreversíveis;
- vi. estar direta ou materialmente associado a acontecimentos ou a tradições vivas, a ideias, ou a crenças, a obras artísticas e literárias de significado universal excepcional (o Comitê considera que este critério deve de preferência ser utilizado conjuntamente com outros critérios) (Unesco, 2019, p.29).

Caso seja aprovada a indicação e o bem passe a compor a Lista de Patrimônio Cultural Mundial, devidamente assim declarado pela Unesco, e esse patrimônio não venha a ser adequadamente protegido pelo respectivo Estado-parte signatário, o mesmo pode fazer jus a auxílio, inclusive financeiro, para que a sua proteção seja efetivada, a partir de um fundo de reserva destinado a tais eventualidades, denominado Fundo do Patrimônio Mundial, que será constituído com fundos de depósito, em conformidade com as disposições do regulamento financeiro da Organização das Nações Unidas para a Educação, Ciência e Cultura (Unesco, 1972; Barros & Turatti, 2017).

Até o mês de janeiro de 2022, a Lista do Patrimônio Mundial contava com 1.154 locais de "valor universal excepcional" em todo o globo, dentre estes, 897 patrimônios culturais. A maior parte deles, precisamente 468, está localizada na Europa e na América do Norte. O país que mais "abriga" Patrimônios Culturais Mundiais é a Itália, conforme demonstrado na Figura 1.

Figura 1 - Distribuição do Patrimônio Cultural Mundial



Fonte: elaboração própria baseado em dados da Unesco (2022), no site <https://whc.unesco.org/en/list/&type=cultural&order=country>.



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

O Comitê do Patrimônio Mundial supervisiona a distribuição bianual de mais de US\$ 5 milhões do Fundo do Patrimônio Mundial, criado, entre outros propósitos, para ações de emergência, treinamentos de especialistas e encorajar cooperação técnica na manutenção e preservação dos patrimônios. Anualmente, o Comitê do Patrimônio Mundial reúne-se para decidir os novos sítios, como são chamados os novos locais a serem declarados patrimônios da humanidade e que entrarão para a Lista da Unesco ou, para aqueles patrimônios que já estão na referida Lista e cujo estado de conservação é considerado em perigo pela Organização (Ipea, 2010; Unesco, 2021).

2.3 Algumas experiências internacionais na evidenciação dos *heritage assets*

2.3.2.1 Nova Zelândia

Na Nova Zelândia, anteriormente ao processo de padronização às normas internacionais, os patrimônios culturais eram reportados nos relatórios financeiros observando ao disposto na *Financial Reporting Standard 3 - Accounting for Property, Plant And Equipment* (FRS 3), emitida pelo *Institute of Chartered Accountants of New Zealand*, que tratava dos *Heritage Assets* que estivessem enquadrados pela definição de imobilizado trazido pela norma. Com a adoção do padrão IPSAS, passou a ser aplicada a *IPSAS 17 Property, Plant and Equipment*, entretanto, os membros do *New Zealand Accounting Standards Board (NZASB)*, órgão do *External Reporting Board – AXR* (board responsável pela edição das normas no País) entenderam que os requisitos trazidos pela IPSAS 17 não eram apropriados para a contabilidade que vinha sendo aplicada no país no que dizia respeito aos bens culturais. Desta forma, em 2014, o AXR emitiu a *Public Benefit Entity International Public Sector Accounting Standard 17 Property, Plant and Equipment* (PBE IPSAS 17), uma adaptação da IPSAS 17 ao ambiente local.

Assim, conforme o disposto na PBE IPSAS 17, passa a ser obrigatório o reconhecimento e a evidenciação dos *HAs* que possam ser mensurados confiavelmente. Na prática, conforme o disposto na referida norma, os ativos culturais que podem ser medidos com segurança devem ser evidenciados como ativo imobilizado (XRB, 2014, itens BC3, BC4 e BC5, p.23). Porém, aqueles que não puderem ser confiavelmente mensurados não devem ser evidenciados em balanço patrimonial, mas, apenas discriminados em notas explicativas, incluindo a significância e a natureza desses ativos (XRB, 2014, item 94.1, p. 18).

2.3.2.2 Austrália

O *Australian Accounting Board* é o órgão responsável por emitir as normas aplicadas à contabilidade privada e do setor público, as *Australian Accounting Standards Board* (AASB). Os requisitos previstos para os *Heritage Assets* estão definidos nos guias de implementação da norma *AASB 116 – Property, Plant and Equipment*, emitida em 2012, referente ao tratamento contábil de ativos imobilizados. O guia de implementação da norma compreende que apenas os ativos culturais passíveis de mensuração deverão ser reconhecidos, e também estabelece que existem *HAs* que podem não possuir vida útil definida e, portanto, não poderão ser depreciados, porém, as entidades públicas devem avaliar se os requisitos previstos pela *AASB 136 – Impairment os Assets* poderão ser aplicados (AAB, 2019, p.20).

No caso dos *HAs* classificados como passíveis de mensuração, devem ser reconhecidos pelo custo e avaliados pelo seu valor justo ou, em caso de doação, devem ser capitalizados pelo seu valor justo na data de recebimento. Outra norma do AASB também estabelece o método de reavaliação a ser adotado (*AASB 1049 – Whole of Government and General Government Sector Financial Reporting*). Dessa forma, uma vez que atendam os requisitos de mensuração e reconhecimento, os *HAs* australianos devem estar evidenciados



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

como imobilizado no Ativo, trazendo as bases de mensuração, o método de depreciação utilizado, a vida útil ou taxa de depreciação definida. A norma requer um alto nível de detalhamento nas notas explicativas da entidade (AAB, 2019, p. 20; Pires, Ribeiro, Niyama & Matias-Pereira, 2017).

2.3.2.3 Estados Unidos

O *Financial Accounting Board* (FASAB) é o órgão que visa atender ao interesse público por meio da implementação de melhorias realizadas através da emissão de normas que impactam os relatórios financeiros federais. A norma atinente aos *Heritage Assets* é a *Statement of Federal Financial Accounting Standards 29 – heritage assets and Stewardship Land* (SFFAS 29), emitida em 2005. A SFFAS 29 traz uma detalhada descrição quanto à evidenciação, reconhecimento e mensuração desses ativos culturais. A evidenciação ocorre de maneira diferenciada conforme a denominação desses ativos. Nos EUA, os *Heritage Assets* apresentam dois propósitos, o primeiro voltado para uma função cultural e o segundo voltado para operações gerais do governo. Caso o patrimônio cultural seja utilizado para os dois propósitos, com utilização predominante em operações do governo, ele deve ser denominado como um *multi-use Heritage Asset* (ativo cultural multiuso) (FASAB, 2020, item 18, p. 6).

Dessa forma, entidades com *HAs*, que não possuam propósito multiuso devem, por meio de uma nota em referência aos ativos culturais presentes no balanço patrimonial, evidenciar informações sobre estes ativos, mas sem fazer referência ao seu valor. Esta nota deve fornecer informações como: (i) a relação destes *HAs* com a missão da entidade divulgadora; (ii) a prescrição das políticas de administração adotadas, utilizada para orientar a aquisição, manutenção, e uso do ativo; (iii) uma descrição de cada categoria principal de patrimônio; e, (iv) a quantificação destes ativos em unidades físicas (FASAB, 2020, item 25, p. 7). Por outro lado, as entidades que possuem *multi-use Heritage Asset* devem evidenciar seus ativos juntamente com os demais ativos imobilizados nas demonstrações contábeis e informações adicionais sobre os mesmos devem estar presentes em nota, juntamente com as informações daqueles ativos culturais que não são multiuso. (FASAB, 2020, item 27, p. 8).

2.3.2.4 Reino Unido

Em 2006, como resultado de uma consulta feita através do “*Discussion Paper: Can Accounting do better?*” o *Accounting Standards Board* (ASB) do Reino Unido, em 2008 emitiu o *Financial Reporting Exposure Draft (FRED) 42*, onde, do seu ponto de vista, entendia a importância da evidenciação dos *HAs* nos relatórios financeiros e que, ainda que fosse parcial, era melhor do que não haver evidenciação nenhuma. No entanto, apresentava que o reconhecimento e mensuração destes ativos culturais deveria ser feita seguindo os requisitos expostos no *Financial Reporting Standards 15: Tangible Fixed Assets – FRS 15* (ASB, FRED 42, 2008, p.4).

Em 2009, o órgão emitiu o *Financial Reporting Standards 30: Heritage Assets – FRS 30*, aplicável ao Reino Unido e à Irlanda, voltados para as entidades que mantinham *HAs* que contribuíssem principalmente para o conhecimento e à cultura. Nele, esses ativos deveriam ser reportados/evidenciados independentemente de integrarem o balanço patrimonial de suas instituições, constando em notas explicativas, assim como a sua evidenciação deveria deixar clara a política adotada pela entidade, fazendo com que primassem pela disponibilização de informações confiáveis, independentemente do método que seria adotado. Na FRS 30, o reconhecimento e a mensuração dos ativos culturais ainda estavam condicionados a FRS 15. (Landriani & Pozzoli, 2014).

Editada em 2013, pelo *Financial Reporting Council* (FRC), que assumiu o lugar do ASB na divulgação das normas contábeis no Reino Unido, a *FRS 102 – The Financial*

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland estabelece que os *HAs* deverão ser reconhecidos de forma separada dos outros ativos, em conta específica. Quando recém adquiridos ou capitalizados devem ser mensurados pelo seu valor de custo ou seu valor justo. Quando não for possível realizar tal estimativa, não devem ser reconhecidos, mas devem ser evidenciados: a indicação da natureza e escala dos ativos na entidade; a política de aquisição, preservação gestão e venda desses ativos; a política contábil aplicada incluindo as bases utilizadas para sua mensuração; em notas explicativas, o porquê da não se ter conseguido mensurar o ativo, a descrição da sua importância e informações necessárias que ajudem a avaliá-lo (FRC, 2015, p.269 e 270).

2.3.2.5 África do Sul

O *Accounting Standards Board* (ASB) da África do Sul é o órgão responsável por desenvolver normas com enfoque no aprimoramento das demonstrações contábeis, em todas as esferas do Setor Público. Isto se dá através da edição das *Generally Recognized Accounting Practice*. Em relação aos ativos culturais, o órgão emitiu em 2008 a GRAP 103 – *Heritage Assets*. Esta norma é aplicada aos *HAs* após seu reconhecimento inicial e mensuração realizada pelo GRAP 32 – *Service Concessions Arrangements: Grantor*.

Em relação à evidenciação contábil destes ativos a norma entende que estes deverão estar reportados em conta específica na demonstração financeira, incluindo a separação dos que estão sendo utilizados e os que estão sendo mantidos para alienação. E, mesmo que o ativo não atenda aos requisitos de reconhecimento e mensuração, ele ainda deve ser evidenciado, juntamente com a sua descrição e a classe de ativo cultural onde se encaixa; uma justificativa que compreenda o motivo da sua mensuração não poder ser feita de maneira confiável; e, no que diz respeito à sua alienação, o valor recebido e o montante reconhecido na demonstração de resultado. (ASB, 2021, itens .92, .97, .99 p. 23 e 24).

Como se pode observar na Tabela 1, da perspectiva das experiências de outros países em reportar e em consideração ao que é exigido pelos padrões contábeis internacionais, apenas a IPSAS 17 faculta a evidenciação dos *Heritage Assets*.

Tabela 1 - Quadro-resumo das normas internacionais e experiências de outros países sobre *reporting de Heritage Assets*

	Evidenciação	Conta de Evidenciação	Relatório que deve estar evidenciado
IPSAS 17	Facultativa	Imobilizado/NE	Caso os <i>HAs</i> puderem ser mensurados confiavelmente, devem estar evidenciados no Balanço Patrimonial. Caso contrário, devem estar discriminados em notas explicativas.
Nova Zelândia PBE IPSAS 17	Obrigatória	Imobilizado/NE	Caso os <i>HAs</i> sejam mensurados confiavelmente, devem estar evidenciados no Balanço Patrimonial. Caso contrário, devem estar discriminados em notas explicativas.
Austrália AASB 116	Obrigatória	Imobilizado/NE	Caso atendam os requisitos de mensuração e reconhecimento da norma, os <i>HAs</i> deverão estar evidenciados no Balanço Patrimonial, apresentando as bases de mensuração, método, vida útil ou taxa de depreciação utilizada nas notas explicativas.
Estados Unidos SFFAS 29	Obrigatória	Imobilizado (multiuso) /NE	Os <i>HAs</i> que possuam função multiuso (propósito cultural e predominante utilização nas operações do governo)

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

	Evidenciação	Conta de Evidenciação	Relatório que deve estar evidenciado
			devem estar evidenciados no Balanço Patrimonial e terem informações adicionais evidenciadas em notas explicativas. Caso tenham apenas função cultural, devem estar evidenciados em notas explicativas, mas sem fazer referência aos valores desses ativos.
Reino Unido FRS 102	Obrigatória	Conta Específica	Quando capazes de serem mensurados, os <i>HAs</i> devem ser evidenciados no Balanço Patrimonial. Caso contrário, em notas explicativas, contendo a descrição da sua importância, informações relevantes sobre o mesmo e o porquê de não se ter conseguido mensurá-lo.
África do Sul GRAP 103	Obrigatória	Conta Específica	Quando atenderem aos critérios da norma, os <i>HAs</i> devem estar evidenciados na demonstração financeira. Quando não, deverão estar evidenciados em nota explicativa e, quando alienados, o valor recebido e o montante reconhecido devem estar na Demonstração de Resultado.

Fonte: análise normativa feita no estudo.

Ainda de acordo com a Tabela 1, verifica-se que no Reino Unido e na África do Sul, além de ser obrigatória, a evidenciação dos *HAs* deve ser feita de forma separada dos outros ativos, em conta específica. E que mesmo não seja possível que o conteúdo desses ativos venha a ser evidenciado como tal nas demonstrações contábeis, suas características devem estar relacionadas em notas explicativas, bem como a justificativa de não estarem relacionados entre os elementos das demonstrações contábeis.

3 Metodologia

Com o objetivo de analisar a evidenciação dos ativos que compõem o patrimônio cultural mundial no Brasil classificados como tal segundo a Unesco, foi efetuada análise de conteúdo das demonstrações contábeis e respectivas notas explicativas relativas aos exercícios financeiros dos anos de 2018, 2019 e 2020 dos 15 entes federados brasileiros onde esses patrimônios encontram-se localizados.

De acordo com Raupp e Beuren (2006), existem tipologias e delineamentos de pesquisa que são mais aplicáveis às pesquisas relacionadas à contabilidade. Ao utilizar essas tipologias, entende-se que, quanto aos objetivos, esta pesquisa é descritiva, pois, buscou-se observar, analisar e interpretar dados, que não tiveram a interferência do pesquisador, e que pudessem retratar a evidenciação dos patrimônios culturais tidos como *Heritage Assets*. Quanto aos procedimentos, se trata de uma pesquisa documental, por ter como fonte de análise os balanços patrimoniais e notas explicativas dos 12 municípios e do Distrito Federal. Quanto à abordagem, trata-se de uma pesquisa qualitativa e quantitativa, no sentido de que, se propõe a analisar qualitativamente o conteúdo disposto nas notas explicativas e reportado nas contas dos balanços patrimoniais e, quantitativamente, os montantes trazidos nas demonstrações, a fim de realizar a comparação dos dados no tempo, para que possibilitem uma posterior análise e interpretação.

Neste tipo de estudo, a análise de conteúdo torna-se uma abordagem relevante, pois, de acordo com Bardin (1977) e Vergara (2016), este método se propõe a analisar textos e



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

documentos, fatores qualitativos e quantitativos, por meio de pré-seleção documental, análise e estabelecimento de hipóteses, que permitem alcançar um resultado por meio de inferência. Autores como Igarashi, Togno & Igarashi (2011) e Prieto e Martins (2015) também utilizaram esse método para a análise de balanço patrimonial e notas explicativas.

Registre-se que segundo o disposto na nona edição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), são cinco as demonstrações contábeis obrigatórias: balanço orçamentário, balanço financeiro, demonstração das variações patrimoniais, balanço patrimonial e demonstração dos fluxos de caixa (STN, 2021). Faz-se necessário ressaltar que as demonstrações contábeis consolidadas do setor público abrangem todos os Poderes e a administração direta e indireta, e compõem a prestação de contas anual de Governo, que recebe parecer prévio pelo Tribunal de Contas competente (Lima, 2018, p. 255).

Para fins deste estudo, foram analisadas as informações evidenciadas no Balanço Patrimonial e respectivas notas explicativas dos entes federados locais responsáveis pela promoção e acautelamento dos patrimônios culturais mundiais brasileiros. No caso do balanço patrimonial, a escolha se deu em razão de ser essa a demonstração contábil que evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública por meio de contas representativas do patrimônio público (STN, 2019). No caso das notas explicativas, nelas devem estar presentes informações relevantes adicionais ao balanço patrimonial e, conforme Lima (2018), têm como função facilitar a compreensão das demonstrações contábeis a seus diversos usuários.

Foram selecionados os exercícios financeiros de 2018 a 2020, visando realizar a comparabilidade e observar se houve progressão das informações apresentadas pelos entes quanto à evidenciação dos bens relacionados ao patrimônio cultural mundial. A maior parte da extração dos dados se deu por meio das informações publicadas pelos governos locais em seus sítios eletrônicos, portais da transparência ou, pelas informações apresentadas nos sítios eletrônicos dos respectivos Tribunais de Contas dos Estados. No caso das prefeituras dos municípios de São Raimundo Nonato/PI e São Cristóvão/SE, pelo fato de essas informações não estarem disponíveis, o contato foi efetuado diretamente junto aos seus respectivos profissionais contábeis.

Utilizou-se, também, a abordagem de métodos mistos sequencial, que permite que os resultados sejam analisados de forma independente e, por último, comparados a fim de obter uma melhor compreensão do problema, bem como para sua corroboração e validação (Mele & Belardinelli, 2018; Terrell, 2012), composta pelas seguintes etapas:

- i. Mapear os patrimônios culturais reconhecidos pela Unesco no território brasileiro, identificando o ano do reconhecimento, o município/unidade federativa (UF) onde o patrimônio encontra-se localizado, o nome do patrimônio e o critério de seleção;
- ii. Levantar, verificar e analisar as informações trazidas nos balanços patrimoniais e notas explicativas relativas aos exercícios financeiros de 2018 a 2020;
- iii. Com base nas informações disponíveis nos respectivos balanços patrimoniais e notas explicativas, consolidar um quadro que sirva de base para a análise posterior, que se proponha a responder, de forma resumida, as seguintes indagações:
 - ✓ Os patrimônios culturais mundiais brasileiros estão evidenciados no balanço patrimonial – BP dos entes federados locais responsáveis pela sua promoção e acautelamento?
 - ✓ Há menção sobre os patrimônios culturais mundiais brasileiros nas notas explicativas – NEs às demonstrações contábeis dos entes federados locais responsáveis pela sua promoção e acautelamento?

Na sequência, foi efetuada análise crítica desses achados à luz dos padrões contábeis e experiências internacionais. Registre-se que, em razão da adoção do padrão IPSAS, que

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

faculta o procedimento da evidenciação dos *Heritage Assets*, não há uma obrigatoriedade normativa aplicada pelo setor público brasileiro quanto ao tema. Assim sendo, a análise ficará restrita a verificar se há evidenciação ou não desses valores nos documentos contábeis relacionados.

4 Resultados

4.1 Mapeamento dos patrimônios culturais mundiais brasileiros

No Brasil, os primeiros patrimônios culturais mundiais foram reconhecidos como tal pela Unesco na década de 1980, sendo o último reconhecido em 2021, conforme especificidades e critérios de seleção apresentados na Tabela 2.

Tabela 2 - Quadro-resumo dos Patrimônios Culturais Mundiais Brasileiros

Ano	Município	UF	Nome	Critério de seleção
1980	Ouro Preto	MG	Cidade Histórica de Ouro Preto	<ul style="list-style-type: none"> Representar uma obra-prima do génio criador humano Constituir um testemunho único, ou pelo menos excepcional, de uma tradição cultural ou de uma civilização viva ou desaparecida
1982	Olinda	PE	Centro Histórico de Olinda	<ul style="list-style-type: none"> Exibir um intercâmbio importante de valores humanos, durante um dado período ou numa determinada área cultural do mundo, sobre o desenvolvimento da arquitetura ou da tecnologia, das artes monumentais, do planeamento urbano ou da criação de paisagens Representar um exemplo excepcional de um tipo de construção ou de um conjunto arquitetónico ou tecnológico, ou de uma paisagem que ilustre um ou mais períodos significativos da história humana
1983	São Miguel das Missões	RS	As Missões Jesuíticas Guarani, Ruínas de São Miguel das Missões, Rio Grande de Sul e Argentina	<ul style="list-style-type: none"> Representar um exemplo excepcional de um tipo de construção ou de um conjunto arquitetónico ou tecnológico, ou de uma paisagem que ilustre um ou mais períodos significativos da história humana
1985	Salvador	BA	Centro Histórico de Salvador	<ul style="list-style-type: none"> Representar um exemplo excepcional de um tipo de construção ou de um conjunto arquitetónico ou tecnológico, ou de uma paisagem que ilustre um ou mais períodos significativos da história humana Estar direta ou materialmente associado a acontecimentos ou a tradições vivas, a ideias, ou a crenças, a obras artísticas e literárias de significado universal excepcional (o Comité considera que este critério deve de preferência ser utilizado conjuntamente com outros critérios)
1985	Congonhas do Campo	MG	Santuário do Senhor Bom Jesus de Matosinhos	<ul style="list-style-type: none"> Representar uma obra-prima do génio criador humano Representar um exemplo excepcional de um tipo de construção ou de um conjunto arquitetónico ou tecnológico, ou de uma paisagem que ilustre um ou mais períodos significativos da história humana
1987	Brasília	DF	Plano Piloto de Brasília	<ul style="list-style-type: none"> Representar uma obra-prima do génio criador humano

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Ano	Município	UF	Nome	Critério de seleção
				<ul style="list-style-type: none"> Representar um exemplo excepcional de um tipo de construção ou de um conjunto arquitetônico ou tecnológico, ou de uma paisagem que ilustre um ou mais períodos significativos da história humana
1991	São Raimundo Nonato	PI	Parque Nacional da Serra da Capivara	<ul style="list-style-type: none"> Constituir um testemunho único, ou pelo menos excepcional, de uma tradição cultural ou de uma civilização viva ou desaparecida
1997	São Luís	MA	Centro Histórico de São Luís	<ul style="list-style-type: none"> Constituir um testemunho único, ou pelo menos excepcional, de uma tradição cultural ou de uma civilização viva ou desaparecida Representar um exemplo excepcional de um tipo de construção ou de um conjunto arquitetônico ou tecnológico, ou de uma paisagem que ilustre um ou mais períodos significativos da história humana Ser um exemplo excepcional de povoamento humano tradicional, da utilização tradicional do território ou do mar, que seja representativo de uma cultura (ou culturas), ou da interação humana com o meio ambiente, especialmente quando este último se tornou vulnerável sob o impacto de alterações irreversíveis
1999	Diamantina	MG	Centro Histórico da Cidade de Diamantina	<ul style="list-style-type: none"> Exibir um intercâmbio importante de valores humanos, durante um dado período ou numa determinada área cultural do mundo, sobre o desenvolvimento da arquitetura ou da tecnologia, das artes monumentais, do planejamento urbano ou da criação de paisagens Representar um exemplo excepcional de um tipo de construção ou de um conjunto arquitetônico ou tecnológico, ou de uma paisagem que ilustre um ou mais períodos significativos da história humana
2001	Cidade de Goiás	GO	Centro Histórico da Cidade de Goiás	<ul style="list-style-type: none"> Exibir um intercâmbio importante de valores humanos, durante um dado período ou numa determinada área cultural do mundo, sobre o desenvolvimento da arquitetura ou da tecnologia, das artes monumentais, do planejamento urbano ou da criação de paisagens Representar um exemplo excepcional de um tipo de construção ou de um conjunto arquitetônico ou tecnológico, ou de uma paisagem que ilustre um ou mais períodos significativos da história humana
2010	São Cristóvão	SE	Praça de São Francisco	<ul style="list-style-type: none"> Exibir um intercâmbio importante de valores humanos, durante um dado período ou numa determinada área cultural do mundo, sobre o desenvolvimento da arquitetura ou da tecnologia, das artes monumentais, do planejamento urbano ou

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Ano	Município	UF	Nome	Critério de seleção
				<p>da criação de paisagens</p> <ul style="list-style-type: none"> Representar um exemplo excepcional de um tipo de construção ou de um conjunto arquitetônico ou tecnológico, ou de uma paisagem que ilustre um ou mais períodos significativos da história humana
2012	Rio de Janeiro	RJ	Rio de Janeiro, paisagens cariocas entre a montanha e o mar	<ul style="list-style-type: none"> Ser um exemplo excepcional de povoamento humano tradicional, da utilização tradicional do território ou do mar, que seja representativo de uma cultura (ou culturas), ou da interação humana com o meio ambiente, especialmente quando este último se tornou vulnerável sob o impacto de alterações irreversíveis Estar direta ou materialmente associado a acontecimentos ou a tradições vivas, a ideias, ou a crenças, a obras artísticas e literárias de significado universal excepcional (o Comitê considera que este critério deve de preferência ser utilizado conjuntamente com outros critérios)
2016	Belo Horizonte	MG	Conjunto Moderno da Pampulha	<ul style="list-style-type: none"> Representar uma obra-prima do gênio criador humano Exibir um intercâmbio importante de valores humanos, durante um dado período ou numa determinada área cultural do mundo, sobre o desenvolvimento da arquitetura ou da tecnologia, das artes monumentais, do planejamento urbano ou da criação de paisagens Representar um exemplo excepcional de um tipo de construção ou de um conjunto arquitetônico ou tecnológico, ou de uma paisagem que ilustre um ou mais períodos significativos da história humana
2017	Rio de Janeiro	RJ	Sítio Arqueológico Cais do Valongo	<ul style="list-style-type: none"> Estar direta ou materialmente associado a acontecimentos ou a tradições vivas, a ideias, ou a crenças, a obras artísticas e literárias de significado universal excepcional (o Comitê considera que este critério deve de preferência ser utilizado conjuntamente com outros critérios)
2021	Rio de Janeiro	RJ	Sítio Roberto Burle Marx	<ul style="list-style-type: none"> Exibir um intercâmbio importante de valores humanos, durante um dado período ou numa determinada área cultural do mundo, sobre o desenvolvimento da arquitetura ou da tecnologia, das artes monumentais, do planejamento urbano ou da criação de paisagens Representar um exemplo excepcional de um tipo de construção ou de um conjunto arquitetônico ou tecnológico, ou de uma paisagem que ilustre um ou mais períodos significativos da história humana

Fonte: elaboração própria a partir de informações disponíveis no site da Unesco (2021), <https://whc.unesco.org/en/statesparties/br/>.

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

No Brasil, os patrimônios culturais reconhecidos como tal pela Unesco estão distribuídos em quatro das cinco Regiões do País: Centro-Oeste (Centro Histórico da Cidade de Goiás e Plano Piloto de Brasília), Nordeste (Centro Histórico de Olinda, Centro Histórico de Salvador, Centro Histórico de São Luís, Parque Nacional da Serra da Capivara e Praça de São Francisco), Sudeste (Centro Histórico da Cidade de Diamantina, Cidade Histórica de Ouro Preto, Conjunto Moderno da Pampulha, Rio de Janeiro, paisagens cariocas entre a montanha e o mar, Santuário do Senhor Bom Jesus de Matosinhos, Sítio Arqueológico Cais do Valongo e Sítio Roberto Burle Marx) e Sul (Ruínas de São Miguel das Missões), sendo o estado de Minas Gerais, o responsável por abrigar a maior parte destes patrimônios (Figura 2).

Figura 2 - Patrimônios Culturais Mundiais do Brasil



Fonte: Elaboração própria a partir de informações do site da Unesco.

Como visto anteriormente, o reconhecimento de um lugar como patrimônio cultural mundial tem como premissa a salvaguarda dos bens e a preservação do seu valor histórico e cultural para a humanidade. Posto isto, considera-se que com a convergência da contabilidade pública aos padrões contábeis internacionais torna-se relevante analisar como estes *HAs* estão sendo tratados contabilmente nos respectivos entes federados locais responsáveis pela sua promoção e acautelamento.

4.2 Análise da evidenciação contábil nos entes federados envolvidos

Nesta seção serão apresentadas as análises de conteúdo realizadas com base no balanço patrimonial e nas notas explicativas dos doze municípios e do governo do Distrito Federal, onde estão localizados os Patrimônios Culturais Mundiais reconhecidos pela Unesco. Registre-se que, apesar de serem reconhecidos 15 Patrimônios Culturais Mundiais brasileiros, três estão localizados no mesmo município, na cidade do Rio de Janeiro. Para isso, foram observados os balanços patrimoniais, bem como as notas explicativas consolidadas, ou seja, que são referentes às informações do Poder Executivo e Poder Legislativo, bem como da administração direta e indireta de cada ente federativo brasileiro pesquisado. Dada a experiência internacional, as normas adotadas pela contabilidade pública brasileira e as

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

características dos patrimônios culturais, a análise se restringiu a observar os bens registrados no Ativo Não Circulante, especificamente a conta de Bens Imóveis (ou alguma que remete à conta específica de *HAs* ou de bens de uso comum), e notas explicativas respectivas, verificando se a evidenciação do patrimônio cultural mundial no Brasil, assim reconhecido pelo Comitê da Unesco, de alguma forma vem sendo efetuada.

A partir das análises feitas nos balanços patrimoniais consolidados, bem como nas notas explicativas dos entes federados locais que possuem patrimônios culturais mundiais sob acautelamento, verificou-se que, em geral, esses bens não se encontram evidenciados em suas respectivas demonstrações contábeis, conforme Tabela 7.

Tabela 1 - Análise dos Balanços Patrimoniais e Notas Explicativas de 2018 a 2020

Município/UF	ANO	Conta Específica de PCM no Balanço Patrimonial	Evidenciação do PCM em Contas do Imobilizado no BP	Alguma referência do PCM em nota explicativa
Ouro Preto (MG)	2018	Não	Não	Não
	2019			
	2020			
Olinda (PE)	2018	Não	Não	Não
	2019			Sim
	2020			Sim
São Miguel das Missões (RS)	2018	Não	Não	Não
	2019			
	2020			
Salvador (BA)	2018	Não	Não	Sim
	2019			
	2020			
Congonhas do Campo (SP)	2018	Não	Não	Não
	2019			
	2020			
Brasília (DF)	2018	Não	Não	Não
	2019			
	2020			
São Raimundo Nonato (PI)	2018	Não	Não	Não
	2019			
	2020			
São Luís (MA)	2018	Não	Não	Não
	2019			
	2020			
Diamantina (MG)	2018	Não	Não	Não
	2019			
	2020			
Cidade de Goiás (GO)	2018	Não	Não	Não
	2019			
	2020			
São Cristóvão (RJ)	2018	Não	Não	Não
	2019			
	2020			
Belo Horizonte (MG)	2018	Não	Não	Não
	2019			
	2020			
Rio de Janeiro (RJ)	2018	Não	Não	Sim
	2019			
	2020			

Fonte: Elaboração própria.



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Mesmo quando há alguma citação em nota explicativa, as informações constam apenas nas demonstrações contábeis realizadas separadamente pelos órgãos pela administração direta e indireta. Quando houve citação ao plano de adoção baseado na adoção do Plano de Implantação do Procedimentos Contábeis Patrimoniais, esperava-se que nos referidos entes federados fosse apresentado um nível de evidenciação maior, o que não aconteceu.

Observou-se, ainda, que não há uma padronização da informação que está sendo divulgada ao usuário da informação contábil. E, que a maior parte dos entes federados locais deixa de cumprir critérios estabelecidos pela NBC TSP 07, para o reconhecimento e mensuração dos ativos imobilizados, deixando de demonstrar a base de mensuração utilizada, o valor contábil bruto do bem, o método de depreciação e a depreciação acumulada no final do período. É necessário ressaltar que os valores tratados por este grupo de contas têm grande impacto nas contas públicas patrimoniais e a não evidenciação adequada destes ativos é prejudicial na divulgação da situação patrimonial dos entes públicos.

Assim sendo, infere-se que há evidências de que os patrimônios culturais mundiais brasileiros classificados como tal pela Unesco se encontram *off-balance*, ou seja, esses ativos não encontram-se evidenciados nas demonstrações contábeis dos entes federados responsáveis pela sua promoção e acautelamento. A revisão da literatura mostra que a presença de informações ocultas pode ser prejudicial para o usuário da informação contábil, impede que esses bens sejam reconhecidos em sua integralidade e prejudica o controle social sobre os mesmos (Iudícibus, 1997; Coelho, Cruz & Neto, 2011; Lewis, 2013; Lima, Boente & Barros, 2019).

Segundo Lima, Boente e Barros (2019), uma questão a ser discutida é sobre a dificuldade dos órgãos federais em assimilar os novos métodos de reconhecimento dos fatos contábeis trazidos pelo processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais. No caso específico dos *HAs*, segundo os pesquisadores, entre as possíveis explicações para essas informações se encontrem *off balance* está o fato de ainda ser facultativa a evidenciação desses valores da perspectiva das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) e das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBC TSP), e ainda em razão das dificuldades operacionais encontradas para o seu tratamento contábil.

Todavia, iniciativas nesse sentido são importantes não só pelo fato de a evidenciação das informações dos *HAs* contribuir para atingir o objetivo dos relatórios financeiros e para a tomada de decisão do usuário (IFAC, 2021), mas, também pelo fato desses ativos atenderem às condições de integridade e autenticidade exigidos pelo Comitê de Patrimônio Mundial da Unesco, que reconheceu que seus valores culturais estão expressos de modo verídico e legítimo.

5 Considerações Finais

O presente estudo teve como objetivo analisar a evidenciação dos ativos que compõem o patrimônio cultural mundial brasileiro classificados como tal pela Unesco, a partir da análise de conteúdo das demonstrações contábeis e respectivas notas explicativas relativas aos exercícios financeiros dos anos de 2018, 2019 e 2020 dos 15 entes federados brasileiros onde esses patrimônios encontram-se localizados.

Para fins desta pesquisa, esses ativos foram identificados como *Heritage Assets (HAs)*, em razão do seu valor universal excepcional do ponto de vista histórico, artístico ou científico e a sua relevância cultural, ambiental e histórica. A revisão da literatura mostrou que os *HAs* são caracterizados como insubstituíveis e às vezes podem ter vida útil longa e indefinida, e que mesmo que seja complexo o tratamento contábil desses valores, a evidenciação das



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

informações desses ativos é importante porque contribui para atingir o objetivo dos relatórios financeiros e para a tomada de decisão do usuário das informações contábeis do setor público.

Para que sejam enquadrados na condição de patrimônio cultural, as normas da Unesco estabelecem que esses ativos devem transcender as fronteiras nacionais (valor universal excepcional), cuja avaliação fica a cargo do Comitê do Patrimônio Mundial, ficando claro que o valor do bem não se restringe à uma nação ou a um contexto histórico, mas uma importância comum em outros territórios e para gerações atuais e futuras.

Apesar da vanguarda da legislação brasileira e dos dispositivos constitucionais legislando sobre a guarda e proteção de obras tombadas como patrimônio histórico e artístico no Brasil, e o fato de em alguns casos as obras tombadas como patrimônio histórico e artístico no Brasil atenderem aos critérios de mensuração, reconhecimento e evidenciação à luz da doutrina contábil, não havia evidências de que esses ativos estivessem sendo contabilizados no patrimônio dos entes públicos federados brasileiros dos quais fazem parte.

Da perspectiva das experiências de outros países e padrões contábeis internacionais, apenas a IPSAS 17 faculta a evidenciação dos *Heritage Assets*. No Reino Unido e na África do Sul, além de ser obrigatória, a evidenciação dos *HAs* deve ser feita de forma separada dos outros ativos, em conta específica. O que se observa é que mesmo quando não é possível que o conteúdo desses ativos venha a ser evidenciado como tal nas demonstrações contábeis dos países analisados, suas características devem estar relacionadas em notas explicativas, bem como a justificativa de não estarem relacionados entre os elementos das demonstrações contábeis.

A partir das análises efetuadas no presente estudo, há evidências de que os patrimônios culturais mundiais brasileiros se encontram *off-balance*, ou seja, não estão evidenciados nas demonstrações contábeis dos entes federados responsáveis pela sua promoção e acautelamento. Registre-se que, apesar de essa evidenciação não ser obrigatória à luz dos padrões contábeis adotados no Brasil, é importante que, ainda que não seja possível mensurar os seus valores, casos estes bens se enquadrem nos critérios de reconhecimento dos ativos, sejam levantados, inventariados e demonstrados ao usuário da informação contábil, pois, tratam-se de bens que podem influenciar na capacidade da geração de serviços dos entes públicos, como a atração de fluxos turísticos, envolvem um benefício social e ajudam a definir, e a entender, a situação patrimonial da entidade pública aonde está localizado.

No que tange à divulgação de informação sobre os bens imóveis atinentes aos patrimônios culturais, observou-se, nas notas explicativas dos municípios de Olinda, Salvador e Rio de Janeiro, que foi informada a implantação de medidas e procedimentos para que sejam feitos a evidenciação, o reconhecimento e a mensuração desses bens até janeiro de 2023, apesar de não ficarem claros os procedimentos que serão adotados. Ao passo que a contabilidade pública brasileira caminha para a convergência de uma contabilidade patrimonial e os municípios informam cumprir, na divulgação das suas demonstrações, regimentos e instruções normativas aplicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade e pela Secretaria do Tesouro Nacional, obteve-se dificuldade na análise dos dados, por não apresentarem um detalhamento quanto ao tratamento e divulgação dessas informações nas contas analisadas.

Como sugestão para futuras pesquisas, recomenda-se que seja realizado, por intermédio de entrevistas com as respectivas Secretarias de Fazenda dos municípios que preveem a evidenciação de patrimônios culturais, um estudo aprofundado quanto as medidas que vêm sendo/serão adotadas para que estes bens sejam adequadamente mensurados, reconhecidos e evidenciados. Propõe-se, também, que seja observada a evidenciação contábil de contas relacionadas ao patrimônio cultural em outras demonstrações contábeis municipais.



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Referências

- Accounting Standards Board (2008). Financial Reporting Exposure Draft 42: Heritage Assets. Recuperado de: <https://www.frc.org.uk/getattachment/0b880f4f-4a20-4785-bf35-8c7327a1b942/-;.aspx>
- Accounting Standards Board (2021). GRAP 103 – Heritage Assets. Recuperado de: <https://www.asb.co.za/wp-content/uploads/2021/03/GRAP-103-Heritage-Assets-1-April-2021.pdf>
- Australian Accounting Standards Board (AASB) (2012). AASB 1049 - Whole of Government and General Government Sector Financial Reporting. Recuperado de: https://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB1049_10-07_COMPdec11_07-12.pdf
- Australian Accounting Standards Board (AASB) (2019). AASB 116 - Property, Plant and Equipment. Recuperado de: https://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB116_08-15_COMPdec16_01-19.pdf
- Aversano, N., Christiaens, J., Polcini, P. T., & Sannino, G. (2019). Accounting for heritage assets: An analysis of governmental organization comment letters on the IPSAS consultation paper. *International Journal of Public Sector Management*. Recuperado de: <https://doi.org/10.1108/IJPSM-12-2018-0275>
- Bardin L. (1977). *L'Analyse de contenu*. Editora: Presses Universitaires de France.
- Barros, A. A., & Turatti, L. (2017). A PROTEÇÃO DO PATRIMÔNIO, SEGUNDO A ONU, A UNESCO E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL BRASILEIRA. *Revista Estudo & Debate*, 24(1).
- Barton, A. (2005). The conceptual arguments concerning accounting for public heritage assets: a note. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- Biondi, L., & Lapsley, I. (2014). Accounting, transparency and governance: the heritage assets problem. *Qualitative Research in Accounting & Management*.
- Campos, L. A., dos Santos, V. A., & Lima, D. V. (2016). Ativos culturais: uma análise do tratamento contábil em cidades históricas do estado de Goiás. *Revista Universo Contábil*, 12(3), 6-25.
- Campos, J. C., & Martinho, V. (2017). Patrimônio Mundial: democracia e diversidade. *Revista Estudos do Século XX*, (17), 145-161.
- Carnegie, G. D. (1996). Enabling accountability in museums. *Museum Management and Curatorship*, 15(4), 371-386.
- Coelho, M. C., da Cruz, F., & Neto, O. A. P. (2011). A informação contábil como ferramenta de auxílio no exercício do controle social. *Contabilidade Vista & Revista*, 22(3), 163-184.
- Dantas, J. A., Zendersky, H. C., dos Santos, S. C., & Niyama, J. K. (2005). A dualidade entre os benefícios do disclosure e a relutância das organizações em aumentar o grau de evidenciação. *Revista Economia & Gestão*, 5(11), 56-76.
- Gómez, E. J. B., & Casal, R. C. (2008). Are the IPSASB and ASB proposals adequate for public heritage assets?. In *Estableciendo puentes en una economía global* (p. 45). Escuela Superior de Gestión Comercial y Marketing, ESIC.
- Hartog, F. (2013). Regimes de Historicidade: presenteísmo e experiências do tempo. Belo Horizonte: Autêntica Editora. (Coleção História e Historiografia).
- Hooper, K., Kearins, K., & Green, R. (2005). Knowing “the price of everything and the value of nothing”: accounting for heritage assets. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

- Igarashi, D. C. C., Tognon, F. C., & Igarashi, W. (2011). Análise de demonstrativos financeiros de modo a identificar as alterações na evidenciação dos ativos intangíveis em função da lei nº 11.638/07. *ConTexto*, 11(19), 77-88.
- Landriani, L. & Pozzoli, M. (2014). Management and valuation of heritage assets: a comparative analysis between Italy and USA. Springer Science & Business Media. New York.
- Lewis, M. K. (2013). Off-balance sheet activities and financial innovation in banking. *PSL Quarterly Review*, 41(167).
- Lima, D. V. (2018). Orçamento, contabilidade e gestão no setor público. São Paulo: Atlas.
- Lima, D. V., Boente, D. R., & Barros, G. L. (2019). Evidências de Informações Off Balance no Balanço Geral da União. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 18, 1-15.
- Lopis, E. A. (2017). Patrimônio histórico cultural: preservar ou transformar? Uma questão conflituosa. *Mosaico*, 8(12), 9-23.
- Martins, O. S., de Araújo, A. M. H. B., de Lima, D. V., & Niyama, J. K. (2014). Uma discussão conceitual sobre o tratamento contábil dos heritage assets. *ConTexto*, 14(26).
- Mautz, R. K. (1988). Monuments, mistakes and opportunities. *Accounting Horizons*, 2(2), 123-128.
- Mele, V., & Belardinelli, P. (2019). Mixed methods in public administration research: Selecting, sequencing, and connecting. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 29(2), 334-347.
- Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura. (1972). Convenção para a Proteção do Patrimônio Mundial, Cultural e Natural. Recuperado de: <https://whc.unesco.org/archive/convention-pt.pdf>
- Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura (2019). Operational Guidelines for the Implementation of the World Heritage Convention. World Heritage Convention, 2019. Recuperado de: <https://whc.unesco.org/en/guidelines/>
- Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura (2020). Lista de Estados-Parte. World Heritage Convention, 2020. Recuperado de: <https://whc.unesco.org/en/statesparties/>
- Pinheiro, M. J. D. A., & Nascimento, J. D. (2020). Ciência e saúde: desafios ao patrimônio mundial. *História, Ciências, Saúde-Manguinhos*, 27, 637-656.
- Pires, C. B., Ribeiro, D. C., Niyama, J. K., & Matias-Pereira, J. (2017). Heritage Assets: desafios para a sua mensuração. *Universitas: Gestão e TI*, 7(1).
- Prieto, M. D. F., & Martins, V. F. (2015). Normas de Contabilidade Pública no Brasil: Um olhar para os balanços da União. *Revista de Administração*, 13(23), 36-56.
- Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2006). Metodologia da pesquisa aplicável às ciências. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 76-97.
- Rowles, T. R. (1992). Financial reporting of infrastructure and heritage assets by public sector entities. Australian Accounting Research Foundation.
- RSM Global International Audit, Tax and Consulting Group. (2016). Accounting for Heritage Assets - why and how?. Recuperado de: <https://www.rsm.global/newzealand/news/accounting-heritage-assets-why-and-how>.
- Secretaria do Tesouro Nacional. (2021). Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. 9. Ed. - Brasília.
- Terrell, S. R. (2012). Mixed-methods research methodologies. *Qualitative report*, 17(1), 254-280. Recuperado de: <https://nsuworks.nova.edu/tqr/vol17/iss1/14/>
- Iudícibus, S. (1997). Teoria da contabilidade. (5a ed.). São Paulo: Atlas.

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

- Vergara, C. S. (2016). *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração*, 16^a edição. Grupo GEN.
- Widmer, G. M., & Pires, M. J. (2008). A Convenção do Patrimônio Mundial, Cultural e Natural, como possível elemento indutor de atividade turística. *Revista Hospitalidade*, 5(2), 52-64.