CONTABILIDADE DE ATIVOS CULTURAIS: UM ESTUDO COMPARATIVO ENTRE MUSEUS DO BRASIL E DE OUTROS PAÍSES

HERITAGE ASSETS ACCOUNTING: A COMPARATIVE STUDY BETWEEN MUSEUMS IN BRAZIL AND OTHER COUNTRIES

RODRIGO STRASSBURGER
Graduando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). E-mail: rstrass@gmail.com

ÂNGELA ROZANE LEAL DE SOUZA
Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade de Vale do Rio dos Sinos (Unisinos). Doutora em Agronegócios pela UFRGS. Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS. E-mail: angela.souza@ufrgs.br

ARIEL BEHR
Doutor em Administração pela UFRGS. Professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS. E-mail: behr.ariel@gmail.com

Endereço: Av. João Pessoa, 52 - Sala 11 - Porto Alegre - RS - CEP 90.040-000.

Recebido em: 15.01.2014. Revisado por pares em: 09.11.2014. Aceito em: 10.11.2014. Avaliado pelo sistema *double blind review.*

Resumo: Ativos culturais são bens com características únicas cujos procedimentos de contabilização geram muitas dúvidas nos profissionais contábeis. Assim, este estudo tem o objetivo de identificar as diferenças e as semelhanças nas práticas contábeis adotadas na contabilização de ativos culturais em museus de três países diferentes, apresentando possíveis justificativas para que as variáveis identificadas estejam apresentadas da forma em que se encontram, bem como os eventuais impactos da evidenciação de tais variáveis na interpretação da situação patrimonial do museu pelos usuários das demonstrações financeiras analisadas. O método utilizado para analisar os procedimentos de contabilização dos ativos culturais foi a análise comparativa das demonstrações financeiras do Museu Britânico (Reino Unido), do Museu de Artes Modernas de Nova Iorque (Estados Unidos) e do Museu de Artes de São Paulo (Brasil). Foram identificadas e analisadas variáveis nas seguintes dimensões: reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos culturais. Os resultados apontam para informações mais completas e em maior quantidade acerca de seus ativos culturais por parte do Museu Britânico, enquanto as informações do Museu de Artes Modernas de Nova Iorque dependem de maior discricionariedade de seus administradores. Já as informações sobre o acervo do Museu de Artes de São Paulo foram disponibilizadas em menor número e, algumas vezes, de forma ambígua. Portanto, este estudo contribui com a literatura relacionada aos *heritage assets*, trazendo luz à discussão quanto à mensuração desses ativos.

Palavras-chave: Ativos culturais. Reconhecimento. Mensuração. Evidenciação contábil.

Abstract: *Heritage assets are assets with unique atributes whose accounting procedures create many questions to accounting professionals. Thus, in order to discuss these points, this article aims to identify similarities and differences in accounting practices of heritage assets by museums located in three different countries. Furthermore, it will be shown possible reasons to explain why the identified variables are presented the way they are and possible impact on users of the analyzed financial statements. The research methodology is the comparative analysis of the financial statements of the British Museum (UK), the Museum of Modern Art in New York (USA) and the São Paulo Museum of Art (Brazil). The variables identified and analyzed were part of the following dimensions: recognition, measurement and disclosure of heritage assets. The results indicate that the British Museum provides more complete information about its heritage assets and also information in greater quantity, while the information from the Museum of Modern Art in New York relies mostly on its managers' judgment. In Brazil, the information provided about the collection of the Museum of Art of São Paulo was fewer and sometimes ambiguous.*

Keywords: *Heritage assets. Recognition. Measurement. Accounting disclosure.*

1 INTRODUÇÃO

Principalmente a partir da década de 1970, com a promoção pela United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization (Unesco), do tratado internacional denominado "Convenção sobre a proteção do patrimônio mundial, cultural e natural" (ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS PARA A EDUCAÇÃO, A CIÊNCIA E A CULTURA, 1972), o interesse pela área de bens culturais vem se tornando mais evidente em nossa sociedade. Os bens culturais têm por objetivo oferecer um serviço cultural à comunidade, devido a seus atributos históricos, geográficos, artísticos científicos e/ou ambientais únicos.

Países como Reino Unido, Austrália e Nova Zelândia são pioneiros no tratamento contábil dos ativos culturais, também denominados *heritage assets* (NAVRUD; READY, 2002; MARQUES, 2012). Nesses países, há uma literatura considerável sobre o assunto, bem como leis e pronunciamentos técnicos[1] que abordam especificamente o tema da contabilização dos ativos culturais, diferentemente do Brasil, onde as informações sobre o assunto ainda são escassas, como pode ser observado em consulta às bases de dados que disponibilizam os periódicos nacionais.

É fato que a subjetividade em seus atributos gera uma dificuldade de valoração dos bens, pois não é possível estimar, com certeza, o valor cultural que um ativo desse tipo possui. Diante de tal dificuldade, questiona-se: qual é a melhor forma de reconhecer, evidenciar e mensurar os ativos culturais de instituições como os museus, a fim de preservar as características qualitativas fundamentais da informação contábil?

Nesse contexto, este estudo apresenta uma revisão da literatura nacional e internacional que aborda conceitos, características e métodos de contabilização de ativos culturais. Entende-se que a comparação entre as práticas de reconhecimento, mensuração e evidenciação é fundamental para proporcionar melhor conhecimento sobre o assunto e para identificar possíveis e eventuais falhas na metodologia atualmente aplicada. Dessa forma, busca-se agregar conhecimento a um tema ainda pouco explorado no Brasil (MARQUES, 2012; WILD, 2011) para que, no futuro, consiga-se desenvolver e melhorar a qualidade da informação contábil dos ativos culturais apresentada pelos museus brasileiros.

Além disso, o objetivo desta pesquisa é realizar uma análise comparativa entre as informações acerca dos ativos culturais presentes nas demonstrações financeiras do Museu Britânico, do Museu de Arte Moderna de Nova Iorque e do Museu de Artes de São Paulo com o intuito de proporcionar uma reflexão sobre essa temática na área contábil.

Para atingir o objetivo, este estudo traz, inicialmente, a caracterização dos ativos culturais. Num segundo momento, discorre sobre o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação dos ativos culturais. Na sequência, apresenta o método do estudo e, por fim, expõe as análises e considerações finais da pesquisa.

2 ATIVOS CULTURAIS

Este tópico tem a finalidade de conceituar o termo "ativos culturais", apresentar alternativas de reconhecimento, mensuração e evidenciação desses ativos e analisar a abordagem contábil de forma geral dos ativos culturais no mundo e em território brasileiro.

2.1 CONCEITO DE ATIVO CULTURAL

O conceito de ativo cultural é uma definição que envolve tanto o entendimento do conceito de um ativo para fins contábeis, quanto a noção sobre o que torna um bem detentor de uma qualidade cultural.

Segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (2011), no CPC 00 (R1), item 4.4, ativo "[...] é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade", dado que, ainda pelo CPC 00, item 4.8, "[...] o benefício econômico futuro incorporado a um ativo é o seu potencial em contribuir, direta ou indiretamente, para o fluxo de caixa ou equivalentes de caixa para a entidade". Portanto, ativo, para fins contábeis, é um recurso que uma atividade controla, com o qual ela espera obter benefícios econômicos futuros para si.

Tratando da qualidade cultural de um patrimônio, o texto da convenção para a proteção do patrimônio mundial, cultural e natural da Unesco, em 1972, define patrimônio cultural (*cultural heritage*) da seguinte forma:

1 Por exemplo, ver New Zealand Treasury (2002) e Accounting Standards Board (2009).

> 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;
> 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 (ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS PARA EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E CULTURA, 1972, on-line).

Seguindo a tendência mundial de classificação de patrimônios culturais, a Constituição Federal brasileira de 1988, em seu artigo 216, definiu o patrimônio cultural brasileiro como:

> [...] os bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, nos quais se incluem:
> I) as formas de expressão;
> II) os modos de criar, fazer e viver;
> III) as criações científicas, artísticas e tecnológicas;
> IV) as obras, objetos, documentos, edificações e demais espaços destinados às manifestações artístico-culturais;
> V) os conjuntos urbanos e sítios de valor histórico, paisagístico, artístico, arqueológico, paleontológico, ecológico e científico (BRASIL, 1988, on-line).

Nota-se, em ambas as definições, uma ênfase aos bens que possuem valores históricos, artísticos ou tecnológicos para que sejam classificados como patrimônios culturais.

Com o objetivo de unir o conceito de ativo para fins contábeis com o conceito de patrimônio cultural, o Tesouro da Nova Zelândia, órgão responsável naquele país pela assessoria ao governo nas políticas econômicas, financeiras e regulatórias, publica, em seu *Valuation guidance for cultural and heritage assets* (2002), a seguinte definição para ativos culturais:

> Ativos culturais são aqueles ativos que são mantidos pela duração de suas vidas físicas devido aos seus atributos culturais, históricos, geográficos, científicos e/ou ambientais únicos. Estes atributos auxiliam os detentores dos ativos a atenderem seus objetivos em relações a exibições, educação, pesquisa e preservação, todos os quais são direcionados a fornecer um serviço cultural à comunidade (NEW ZEALAND TREASURY, 2002, p. 3, tradução nossa).

Percebem-se, nessa definição de ativos culturais, os já mencionados aspectos culturais, geográficos, científicos e/ou ambientais que, por sua vez, estão ligados ao cumprimento de um objetivo de serviço cultural por parte de uma entidade.

O mesmo texto do tesouro neozelandês ainda exemplifica ativos culturais, embora estes não estejam limitados aos exemplos, como coleções gerais ou acervos patrimoniais em bibliotecas, acervos de museus ou de galerias de arte, documentos ou monumentos históricos e ativos culturais mantidos em fundos de autarquias locais.

Por sua vez, em 2005, o Federal Accounting Standards Advisory Board (Fasab), órgão que promulga os princípios contábeis da contabilidade pública dos Estados Unidos, definiu, em seu *Statements of federal financial accounting concepts and standards*, número 29 (SFFAS 29), ativos culturais como ativos imobilizados que são únicos pela sua relevância histórica ou natural, pela sua importância cultural, educacional ou artística, ou pelas suas características arquitetônicas significantes.

Além disso, o SFFAS 29 divide os ativos culturais em duas categorias: os ativos culturais do tipo acervo e os ativos culturais do tipo não acervo. Os ativos culturais do tipo acervo seriam objetos acumulados e mantidos para exibição, como os acervos de museus, galerias de arte e bibliotecas. De forma contrária, os ativos culturais do tipo não acervo seriam, por exemplo, parques, memoriais, monumentos e construções.

Já o Reino Unido, através do *Financial Report Standard* número 30 (FRS 30), divulgado em 2009, define *heritage asset* como "[...] um ativo tangível com qualidades históricas, artísticas, científicas, tecnológicas, geofísicas ou ambientais que é mantido principalmente por sua contribuição ao conhecimento e à cultura" (ACCOUNTING STANDARDS BOARD, 2009, p. 5, tradução nossa).

Embora não esteja contido nesse conceito, a publicação que deu origem à discussão e promulgação do FAS 30, com o título de *Heritage assets: can accounting do better?* (ACCOUNTING STANDARDS BOARD, 2006), afirma que os ativos culturais são o propósito central de uma entidade como um museu ou galeria, pois, sem esses ativos, a entidade não funcionaria. Logo, os benefícios econômicos futuros associados aos ativos culturais encontram-se, primariamente, na forma de seu potencial de serviço em vez de seus fluxos de caixa.

Portanto, pode-se inferir que ativos culturais são recursos com qualidades históricas, artísticas, científicas, tecnológicas, geofísicas ou ambientais que uma entidade controla e com os quais ela espera receber um benefício econômico futuro, principalmente sob a forma de uma prestação de serviço à comunidade que contribua ao seu conhecimento e cultura.

2.2 CARACTERÍSTICAS DOS ATIVOS CULTURAIS

Os ativos culturais possuem algumas características que os diferem da maioria dos outros ativos, o que, muitas vezes, causa dúvida quanto ao seu próprio reconhecimento como ativo. Na ótica de Wild (2011), os ativos culturais possuem diferenças de tratamento baseadas na época de aquisição, além de um alto grau de variabilidade e subjetividade em sua mensuração econômica.

Seguindo esse raciocínio da subjetividade na mensuração, Carman, Carnegie e Wolznier (1999) criticam o reconhecimento de ativos culturais como ativos, argumentando que acervos de domínio público são importantes pelas suas qualidades culturais, científicas e educacionais, e esses atributos não podem ser quantificados em termos monetários. Essas críticas são rebatidas pelo Accounting Standards Board - ASB (ACCOUNTING STANDARDS BOARD, 2006), que, como descrito neste artigo, afirmam que os benefícios econômicos futuros proporcionados pelos ativos culturais se dão sob a forma de uma prestação de serviço à comunidade que contribua ao seu conhecimento e cultura.

Outra característica enfatizada pelo ASB (ACCOUNTING..., 2006) é a da inalienabilidade. Segundo o comitê, os ativos culturais são descritos como inalienáveis, ou seja, a entidade não pode desfazer-se de tais bens sem consentimento externo. Tais restrições podem, por exemplo, ser impostas por lei ou estatuto. Entretanto, o próprio ASB contrapõe afirmando que a inalienabilidade não é um conceito robusto – é possível que o desejo de um doador seja revogado, e as próprias restrições estatutárias e legais são mutáveis.

O ASB conclui, por fim, que a inalienabilidade não deve ser considerada uma barreira absoluta para o reconhecimento de ativos culturais. Outros fatores, como suas utilidades, suas contribuições para os objetivos da entidade e a segurança de suas mensurações devem aparecer como fatores significantes na determinação do tratamento contábil.

Barton (2000[2] *apud* HOOPER; KEARINS; GREEN, 2005, p. 417, tradução nossa) cita outras características dos ativos culturais. Segundo o autor, os ativos culturais possuem um papel especial como bens públicos na prestação de serviços culturais, recreacionais e históricos para o grande público, seja gratuitamente ou por um preço acessível. É enfatizado que os ativos culturais são utilizados para o serviço público, em vez de para a entidade gestora.

Guia (2008) também explora a característica de ativo cultural como bem público. Para o autor, os ativos culturais seriam, em sua maioria, considerados bens públicos, dado que o consumo de uma unidade por um agente econômico não impediria seu uso por outros agentes.

No Brasil, segundo o *Manual de contabilidade aplicada ao setor público* - MCASP (BRASIL, 2011), uma das classificações dos bens imóveis seria o de bens de uso comum do povo, que são definidos como aqueles de domínio público, construídos ou não por pessoas jurídicas de direito público, que se dividem entre ativos de infraestrutura e bens do patrimônio cultural. Os bens do patrimônio cultural são assim classificados por possuírem significado histórico, cultural ou ambiental.

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

O MCASP enumera, como característica dos bens culturais, os seguintes itens:

> (a) O seu valor cultural, ambiental, educacional e histórico provavelmente não é refletido totalmente no valor financeiro puramente baseado no preço de mercado;
> (b) As obrigações legais ou estatutárias podem impor proibições ou restrições severas na alienação por venda;
> (c) São geralmente insubstituíveis e seus valores podem aumentar através do tempo, mesmo se sua condição física se deteriorar;
> (d) Pode ser difícil estimar sua vida útil, a qual em alguns casos podem ser centenas de anos (BRASIL, 2011, p. 67).

Observa-se, nessa definição do MCASP, que os ativos culturais possuem um valor além do valor puramente financeiro e que é alta a subjetividade e a dificuldade para se estimar a vida útil dos ativos, bem como para comparar seu valor com o valor de outros bens, visto que são geralmente insubstituíveis. Cita-se também a característica da inalienabilidade, imposta por proibições legais ou restrições severas, embora o ASB (ACCOUNTING... 2006) não acredite que a inalienabilidade seja um conceito imutável, nem que esta deva ser exclusivamente levada em consideração, em detrimento de outros importantes fatores, no momento do tratamento contábil.

Embora haja conflito de opiniões de autores referente ao conceito e às características dos ativos culturais, existem pronunciamentos específicos sobre o assunto no Reino Unido e nos Estados Unidos, nos quais são expostos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação. No Brasil, também há menção sobre o assunto em algumas normas vigentes. Tais normas serão apresentadas e analisadas nas seções seguintes.

2.3 RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DOS ATIVOS CULTURAIS

Tanto o reconhecimento quanto a mensuração dos ativos culturais são etapas que muitas vezes envolvem grande subjetividade e um alto nível de variáveis, uma vez que os bens possuem características histórico-culturais únicas.

Em fevereiro de 2008, o Fasab publicou seu guia de implementação da SFFAS 29, que trata dos *heritage assets*. Em seu *Implementation guide for statement of federal financial accounting standards 29*, o órgão norte-americano dividiu os ativos culturais nos seguintes grupos (FEDERAL ACCOUNTING STANDARDS ADVISORY BOARD, 2008): a) aqueles que apenas possuem importância na transmissão de valores históricos, culturais, artísticos ou educacionais, como os acervos de bibliotecas e museus; e b) *multi-use heritage assets*, que são aqueles que servem para dois propósitos – tanto o propósito mencionado no primeiro item quanto o operacional de uma entidade. Esse seria o caso de prédios históricos que também funcionam como entidades administrativas de universidades, órgãos governamentais, museus, etc.

Para os bens do grupo a, o Fasab estabelece que estes devem aparecer no balanço patrimonial sem valor monetário, apenas com uma referência direcionando para as notas explicativas. Entretanto, os custos de aquisição, restauração e melhoria de ativos culturais devem ser lançados como custos do período no resultado.

Quanto aos bens do grupo b, o entendimento é de que devem ser capitalizados de acordo com seus custos no balanço patrimonial, e, além disso, deve haver uma nota explicativa demonstrando a unidade de medida física do bem. Caso esses bens sejam oriundos de uma doação, devem ser registrados pelo seu valor escritural ou, na ausência deste, por meio de *fair value*. No entanto, caso o *fair value* seja adotado, volta-se ao problema inicial da subjetividade na mensuração dos ativos culturais, uma vez que são bens de características únicas, prejudicando sua comparabilidade no mercado.

Enquanto isso, no Reino Unido, o ASB (ACCOUNTING..., 2009) regula que os ativos culturais devem ser reconhecidos e mensurados de acordo com as normas dos ativos tangíveis e não circulantes, sujeitos, entretanto, a certos procedimentos especiais. Como exemplo desses procedimentos, o ASB estabelece que, caso os ativos culturais possuam informação disponível de valor ou de custo, devem ser apresentados no balanço patrimonial separadamente dos outros ativos não circulantes. Da mesma forma, o balanço e as notas explicativas devem identificar separadamente os ativos culturais mensurados pelo custo daqueles mensurados por avaliações.

Quanto à mensuração por avaliação, o ASB informa que "[...] as avaliações devem ser feitas por qualquer método que seja apropriado e relevante" (ACCOUNTING STANDARDS BOARD, 2009, p. 9, tradução nossa). Além disso, é descrito que não há necessidade de as avaliações serem feitas por agentes externos, tampouco há necessidade de avaliações periódicas mínimas. No entanto, as avaliações devem ser "[...] revistas com frequência suficiente para assegurar o seu valor presente" (ACCOUNTING..., 2009, p. 9, tradução nossa).

Esses pontos referentes à mensuração por avaliações trazem aos gestores um alto grau de subjetividade e discricionariedade, o que prejudica a confiabilidade das informações. Deegan e Samkin (2009[3] *apud* TAVARES; GONÇALVES; NIYAMA, 2010, p. 73) citam que "[...] onde os preços de mercado não estão disponíveis, técnicas de avaliação alternativas podem ser empregadas, embora estas, por si só, possam causar preocupação do ponto de vista da confiabilidade".

O ASB também trata da depreciação do *impairment* e das doações, afirmando que os ativos culturais não devem ser depreciados, uma vez que possuem vida útil indefinida, e que os bens necessitam ser revistos pelo teste de *impairment*, a fim de identificar eventuais perdas advindas de deterioração ou de dúvidas, quanto à sua autenticidade. No que tange às doações, a norma do ASB estabelece que sejam registradas na *profit and loss account*. Contudo, no caso em que os *heritage assets* não podem ser mensurados pelo custo ou por avaliação, o ASB normatiza que não devem aparecer no balanço patrimonial, mas, sim, em notas explicativas.

No Brasil, o MCASP (BRASIL, 2011) estipula que o reconhecimento e a mensuração dos ativos culturais são facultativos e podem seguir outras bases que não as utilizadas para os ativos imobilizados em geral. Todavia, o mesmo manual orienta que os procedimentos de reconhecimento e mensuração de ativos imobilizados devem ser aplicados também para bens do patrimônio cultural que possuam potencial de serviços além de seu valor cultural, como, por exemplo, um prédio histórico usado como escritório. Caso o ativo cultural possua esse potencial de serviços, e, portanto, seguindo as regras aplicadas aos demais ativos imobilizados, ele deverá ter uma base monetária sólida para assim ser mensurado no reconhecimento pelo seu custo.

Na ocorrência de uma doação, o manual determina o "[...] registro do bem pelo valor justo na data de sua aquisição, sendo que deverá ser considerado o valor resultante da avaliação obtida com base em procedimentos técnicos ou valor patrimonial definido nos termos da doação" (BRASIL, 2011, p. 42). Entretanto, o manual não trata da possibilidade de o ativo não ser passível de registro por valor justo, na hipótese de possuir características únicas não comparáveis com outros ativos do mercado.

Apresentados os critérios de reconhecimento e mensuração de ativos culturais no Reino Unido, nos Estados Unidos e no Brasil, percebe-se um posicionamento mais vanguardista nas normas britânicas, enquanto as norte-americanas adotam uma postura mais conservadora. No Brasil, ainda que não haja uma norma específica sobre o assunto, há uma tendência na contabilidade do setor público a seguir os conceitos e características sugeridos pelo Fasab nos Estados Unidos. Contudo, nos três países, tratando-se dos métodos de valoração e avaliação dos ativos culturais, ainda é encontrada muita incerteza, subjetividade e discricionariedade.

2.3.1 Métodos de mensuração

Embora não seja objetivo deste artigo discorrer profundamente sobre os métodos de mensuração empregados para a avaliação de ativos, torna-se importante citá-los e apresentar suas principais características. Isso porque, conforme as normas anteriormente analisadas, os gestores de entidades detentoras de ativos culturais, em alguns casos, podem recorrer à técnica que julgam mais relevante para mensurá-los, desde que esteja apropriadamente embasada.

Os métodos de mensuração, ou valoração, dividem-se em diretos e indiretos. Os métodos diretos são aqueles que levam em consideração o preço de mercado (NAVRUD; READY, 2002). De acordo com Young (1994), são três as metodologias principais de mensuração de ativos culturais pelo método direto: o valor de mercado, o valor presente de fluxo de caixa futuro (utilização de uma taxa de desconto) e o custo de reposição depreciado.

No entanto, as características únicas dos ativos culturais, aliadas à ausência de um mercado sólido em que esses bens transacionem, comprometem a utilização dos métodos de mensuração diretos. Uma ferramenta de auxílio seria a utilização das técnicas de mensuração indiretas, ou non-market, nas quais são procuradas e interpretadas informações sobre o valor de bens que não são negociados em mercado. Essas técnicas cada vez mais vêm sendo utilizadas em áreas como economia da cultura, economia do meio ambiente e a área de recursos naturais. Os métodos indiretos mais comuns na literatura são o método dos preços hedônicos, o método da valoração contingente e o método do custo de viagem. Algumas das características desses métodos destacadas por Navrud e Ready (2002), Guia (2008) e Marques (2012) são:

a) método dos preços hedônicos: baseia-se na procura de situações em que a compra de um bem vendido no mercado inclua a oportunidade de desfrutar certo nível do bem que não é vendido no mercado. Esse método, no entanto, não é capaz de captar o valor de não uso dos bens e é de difícil aplicabilidade na mensuração de ativos culturais;
b) método da valoração contingente: consiste na criação de um mercado hipotético de bens que não possuem mercado, através da aplicação de questionários. Permite captar, por exemplo, o valor de não uso do bem. Entre

3 DEEGAN, C.; SAMKIN, G. *Accounting for Heritage and Biological Assets*. 4ª ed. Australia: McGraw-Hill, 2009. (New Zealand Financial Accounting).

os pontos positivos do método, destaca-se a credibilidade atribuída ao método em estudos recentes. Como ponto negativo, cita-se a dependência do próprio questionário e a forma como as perguntas são elaboradas;

c) método do custo de viagem: são utilizados os gastos incorridos na viagem (monetários e de tempo) para ter acesso ao local como substituto do preço pago por um visitante para acessar um determinado local. É mais utilizado na determinação da procura de locais recreativos e de lazer. Também não é capaz de captar o valor de não uso dos bens.

Como exemplo de aplicação prática de um desses métodos, cita-se o trabalho de Stampe, Tocchetto e Florissi (2008), que estimou o valor de mercado da Feira do Livro de Porto Alegre. Para a realização do trabalho, utilizaram-se a aplicação de questionários e o método da valoração contingente. Como resultado, observou-se que a disposição média do público visitante era pagar sete reais no evento. Dado o número total de visitantes de 1,7 milhões de pessoas por edição da feira anual, chegou-se ao valor total gerado por tal evento de 11 milhões reais.

2.4 EVIDENCIAÇÃO DOS ATIVOS CULTURAIS

Posto que o reconhecimento e a mensuração de ativos culturais possuem muitas variáveis e têm alto grau de discricionariedade por parte da gestão das entidades detentoras desses bens, a evidenciação acaba adquirindo um papel fundamental para levar aos usuários dos relatórios contábeis informações úteis e relevantes, principalmente através das notas explicativas. É justamente nas notas explicativas que os órgãos reguladores acabam exigindo um maior detalhamento de diversas características dos ativos culturais e dos procedimentos contábeis adotados.

O Fasab (FEDERAL..., 2008), nos Estados Unidos, informa que o tipo de informação a ser divulgado, seu nível de detalhamento e a unidade de medida a ser utilizada variam de acordo com a missão da entidade, os tipos de ativos culturais que esta possui, como os gerencia e a materialidade dos ativos em questão. A partir da análise da relação entre a sua missão e os ativos culturais que possui, a entidade deve divulgar os itens que considera materiais. A própria norma esclarece que "[...] tais determinações são altamente subjetivas e requerem o uso do julgamento profissional" (FEDERAL..., 2008, p. 13, tradução nossa).

Outra exigência do Fasab é que os ativos culturais sejam classificados em *major categories*, ou seja, categorias principais, que variam de acordo com as características, atributos, significância, uso e natureza dos bens. A norma cita, como exemplo, categorias como monumentos, parques nacionais, museus, cemitérios, bibliotecas, entre outros.

No Reino Unido, o ASB (ACCOUNTING..., 2009) regula que, independentemente do registro ou não dos ativos culturais no balanço patrimonial, todos esses ativos devem ser evidenciados. Por exemplo, as demonstrações financeiras das entidades devem conter uma indicação da natureza e da extensão dos ativos culturais que possuem, bem como apresentar as políticas de aquisição, preservação, gerenciamento e alienação desses bens. Além disso, também devem ser evidenciadas as políticas de contabilização, incluindo detalhes do método de mensuração escolhido, como a data em que a mensuração foi feita, a metodologia, as limitações e se foi realizada por agente interno ou externo à entidade.

O ASB também exige a inclusão de um resumo de transações relacionadas aos *heritage assets*. Nesse resumo, devem ser evidenciadas as informações do exercício contábil em questão e dos quatro exercícios anteriores, sobre os seguintes itens: "[...] o custo de aquisição dos ativos culturais; o valor dos ativos culturais adquiridos por doação; o montante de ativos culturais alienados e os valores recebidos; e qualquer *impairment* reconhecido no período" (ACCOUNTING..., 2009, p. 7, tradução nossa).

Por fim, caso a mensuração dos ativos culturais recebidos em doação não seja praticável, devem ser evidenciadas as causas dessa limitação. Da mesma forma, as razões de a entidade não ter incluído em seu balanço patrimonial algum ativo cultural devem ser divulgadas, explicando também a natureza e significância desses ativos.

Assim, comparando as normas americanas com as britânicas, constata-se nos Estados Unidos um maior uso do julgamento profissional sobre quais informações serão evidenciadas em seus relatórios. Contudo, no Reino Unido, as informações a serem divulgadas aparecem de forma mais explícita, ainda que para formular essa divulgação tenha-se que se valer do mesmo julgamento e subjetivismo profissional.

No Brasil, conforme visto na seção anterior, o reconhecimento e a mensuração dos ativos culturais são facultativos (BRASIL, 2011). Porém, caso a entidade opte pelo registro, os bens devem ser evidenciados conforme as normas apresentadas no MCASP (BRASIL, 2011) para os demais ativos do imobilizado. Essas normas de evidenciação referem-se às seguintes informações na divulgação:

> [...] os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto; os métodos de depreciação utilizados; as vidas úteis ou taxas de depreciação utilizadas; o valor contábil bruto e a depreciação acumulada (mais as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas) no início e no final do período; a conciliação do valor contábil no início e no final do período (BRASIL, 2011, p. 59).

Observa-se que, provavelmente devido ao critério facultativo do reconhecimento dos ativos culturais, a norma da Secretaria do Tesouro Nacional apresenta-se de forma vaga, igualando o processo de evidenciação dos ativos culturais aos dos demais ativos do imobilizado. Da mesma forma, a ausência de normatização específica para ativos culturais no Brasil colabora para o surgimento de dúvidas referentes ao tratamento contábil desses bens.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta pesquisa realiza uma análise comparativa entre as informações acerca dos ativos culturais presentes nas demonstrações financeiras do Museu Britânico, do Museu de Arte Moderna de Nova Iorque e do Museu de Artes de São Paulo, a fim de identificar e demonstrar, de forma qualitativa, as principais semelhanças e diferenças nas dimensões de reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos culturais. Os dados para a realização da comparação foram adquiridos por meio das demonstrações financeiras dos museus escolhidos, relativas aos anos 2011 e 2012.

De acordo com Marconi e Lakatos (2003, p. 107), "[...] o método comparativo permite analisar o dado concreto, deduzindo do mesmo os elementos constantes, abstratos e gerais". Prodanov e Freitas (2013, p. 38) complementam salientando que "[...] esse método realiza comparações com o objetivo de verificar semelhanças e explicar divergências".

Quanto ao critério de seleção da amostra de museus, estes foram selecionados de forma intencional, principalmente pela facilidade de acesso às demonstrações financeiras. Em vista disso, os museus selecionados foram: Museu Britânico, Museu de Arte Moderna de Nova Iorque e Museu de Artes de São Paulo. Dessa forma, por intermédio da análise dos dados obtidos, identificaram-se diferentes categorias nas dimensões de reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos culturais. Com base nessas categorias, deu-se a comparação entre os itens, analisando-se, por meio de análise qualitativa (SAMPIERI; COLLADO; LUCIO, 2006), as semelhanças e diferenças, buscando-se identificar possíveis impactos nas demonstrações financeiras e impactos para os usuários dessas demonstrações.

4 ANÁLISE DOS DADOS E DISCUSSÕES DOS RESULTADOS

Este tópico apresenta os resultados da pesquisa quanto à evidenciação dos ativos culturais nas demonstrações contábeis e notas explicativas, nos três museus selecionados para o estudo.

4.1 MUSEU BRITÂNICO (REINO UNIDO)

O Museu Britânico, ou British Museum, está localizado em Londres e dedica-se à história e cultura da humanidade. De acordo com o website da entidade, o museu possui um acervo de oito milhões de objetos, estando entre um dos maiores e mais abrangentes do mundo. Os objetos são originários de todos os continentes, ilustrando e documentando a história da cultura humana do seu início até a atualidade.

Os relatórios da administração e contábeis anuais do museu, dos exercícios de 2011 e 2012, estão disponíveis para visualização pública no website do Museu Britânico. É um relatório bastante extenso e detalhado, no qual são apresentadas a estrutura e administração da entidade, a estratégia, planos para o futuro, arrecadação de fundos e financiamento, indicadores de desempenho e as demonstrações financeiras, objeto de análise deste artigo. As demonstrações foram auditadas pelo órgão de auditoria pública do Reino Unido, e não houve ressalvas quanto à conformidade das informações em relação à legislação aplicável.

Em seu balanço patrimonial consolidado, nota-se o reconhecimento de um grupo exclusivo para *heritage assets* mensurado em *53,525* milhões de libras, dentro do ativo não circulante. Tal classificação pode ser visualizada na Tabela 1.

Tabela 1 – Ativos do balanço patrimonial do Museu Britânico

	Nota explicativa	2012 £000	2011 £000
Ativos não circulantes			
Ativos tangíveis	7(a)	**459.708**	436.261
Ativos culturais	8	**53.525**	49.592
Investimentos	9(a)	**99.279**	93.523
		612.512	579.376
Ativos circulantes			
Bens de estoque para revenda	10(c)	**1.926**	1.582
Devedores	11	**26.605**	13.538
Investimentos de curto prazo	9(b)	**10.205**	6.875
Caixa e equivalentes	9(c)	**20.947**	27.716
		59.683	49.711

Fonte: Elaboração própria a partir de dados de British Museum (2013).

O reconhecimento de um grupo de ativos culturais separado dos demais ativos não circulantes está de acordo com as normas de reconhecimento e mensuração divulgadas pelo Accounting Standards Board (2009). No seguimento, a Tabela 2 apresenta a demonstração de fluxo de caixa, na qual também há uma conta exclusiva nas atividades de investimento para compras de ativos culturais.

Tabela 2 – Demonstração de fluxo de caixa do Museu Britânico

	Notas explicativas	2012 £000	2011 £000
Entrada de caixa líquido de atividades operacionais	16(a)	22.549	30.157
Retorno de investimentos e serviços de financiamento:			
Juros recebidos		2.227	1.809
Dividendos recebidos		180	309
Aluguéis recebidos		76	246
Entrada de caixa líquido de retorno de investimento e serviços de financiamento	3	2.483	2.364
Atividades de investimento:			
Despesas de capital e investimentos financeiros			
Venda de investimentos de ativos não circulantes	9	78.675	25.645
Compra de ativos tangíveis não circulantes	7	(20.067)	(2.591)
Recebimentos de vendas de ativos tangíveis não circulantes		-	4
Compra de ativos culturais	8	(2.224)	(3.579)
Compra de investimentos de ativo não circulante	9	(84.846)	(36.579)
Saída de caixa líquida de atividades de investimento		(28.462)	(27.280)
Gerenciamento de recursos líquidos			
(Aumento)/diminuição de investimentos de curto prazo		(3.330)	130
Aumento de caixa	16(c)	(6.760)	5.371

Fonte: Elaboração própria a partir de dados de British Museum (2013).

Em 2012, o montante de compras de ativos culturais foi de 2,224 milhões de libras, e a nota explicativa referenciada (número 8) é a de mesmo número da apresentada na Tabela 1.

Nas notas explicativas, a entidade começa apresentando suas políticas contábeis. Entre elas encontram-se as políticas referentes aos *heritage assets*. Nessa seção, o museu afirma que as políticas adotadas estão de acordo com o pronunciamento FRS 30 do ASB, cujos principais pontos já foram discutidos no presente artigo. Em seguida, a entidade explica que os ativos culturais adquiridos desde 1º de abril de 2001 são reconhecidos e capitalizados no balanço patrimonial pelo custo ou por avaliação na data de aquisição. Caso optem pela avaliação, esta é realizada por agentes internos especializados em curadoria. É também informado que os *heritage assets* capitalizados não são depreciados, pois tendem a ter uma vida útil indefinida, mas são sujeitos ao teste de *impairment* quando algum dano ou deterioração é reportado.

Entretanto, o Museu Britânico informa que não capitaliza os ativos culturais adquiridos antes de 1º de abril de 2001. A entidade explica que isso ocorre devido à dificuldade em realizar uma mensuração confiável e também porque os benefícios para os usuários das informações não compensariam os custos para produzi-las. Ainda sobre essa questão, é divulgado que a mensuração por custo histórico dos itens adquiridos antes de 1º de abril de 2001 rapidamente se tornaria obsoleta, devido a mudanças de opiniões acerca de atributos e autenticidade, e que a mensuração por avaliação seria complicada pela natureza dos *heritage assets* (mercado limitado, falta de objetos similares, informação assimétrica sobre os itens à venda, etc.). Diante dessas dificuldades, o museu considera impossível a mensuração materialmente precisa de muitos dos ativos culturais que possui.

Todavia, na nota explicativa número 8, o Museu Britânico aborda aspectos qualitativos e quantitativos do seu acervo de ativos culturais. Nesse ponto, são destacadas as características e a importância do acervo, o qual é dividido em categorias como "África, Oceania e Américas", "Ásia", "Moedas e medalhas", "Grécia e Roma", "Pinturas e desenhos", entre outras. Ademais, são apresentadas as políticas de aquisição, preservação, gerenciamento e alienação do acervo. Essa nota explicativa também esclarece que os *heritage assets* adquiridos por compra são capitalizados pelo custo histórico, enquanto os advindos de doações são mensurados por avaliação.

Por fim, também atendendo às exigências do ASB, é divulgada a Tabela 3 comparativa, evidenciando as aquisições, alienações, ajustes e *impairment* dos ativos culturais no período.

Tabela 3 – Evidenciação das mutações do saldo de *heritage assets* do Museu Britânico

Descrição	**2011/12 - £000**		
	Doados	**Comprados**	**Total**
Saldo inicial	13.646	35.946	**49.592**
Adições	1.858	2.224	**4.082**
Alienações	-	-	-
Ajustes*	(149)	-	**(149)**
Impairment	-	-	-
Saldo final	15.355	38.170	***53.525***

Fonte: Elaboração própria a partir de dados de British Museum (2013).
Nota:* Durante o ano foi identificado que certos itens do acervo emprestados ao Museu Britânico foram capitalizados incorretamente, sendo o valor corrigido no ajuste acima.

Nota-se que o Museu Britânico recebeu em doação o montante de 1,858 milhões de libras em *heritage assets*, já o valor de 2,224 milhões de libras que constam nessa rubrica foram adquiridos por meio de compras e capitalizados pelo custo histórico. Houve também, no período analisado, um ajuste contábil referente mensurações incorretas de valores dos ativos culturais efetuadas em exercícios anteriores que totalizaram 149 mil libras a mais no saldo contábil desses ativos. Além do comparativo referente às mutações entre final do exercício 2011 e 2012 (ver Tabela 3), são divulgados comparativos dos quatro exercícios anteriores, conforme determinação do ASB em seu FRS 30.

4.2 MUSEU DE ARTE MODERNA DE NOVA IORQUE (ESTADOS UNIDOS)

O Museu de Arte Moderna de Nova Iorque, ou MoMA, é geralmente apontado por autores como Kleiner e Mamiya (2006) como o museu de arte moderna mais influente do mundo. De acordo com o *site* do MoMA, o acervo do

museu oferece uma visão global da arte moderna e contemporânea, incluindo trabalhos de arquitetura e *design*, desenhos, pinturas, esculturas, fotografia, impressos, livros ilustrados e artísticos, filmes e mídia eletrônica.

O relatório anual das demonstrações financeiras referente aos exercícios de 2011 e 2012 está disponível ao público em geral no *site* do próprio MoMA. O relatório é constituído pelo parecer dos auditores independentes, balanço patrimonial, demonstração dos resultados do exercício, demonstração das mutações do patrimônio líquido e notas explicativas. O relatório dos auditores independentes é sem ressalvas, ou seja, as políticas contábeis adotadas pelo museu estão de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos nos Estados Unidos. A Tabela 4 apresenta parte do balanço patrimonial do MoMA. Nessa demonstração, pode-se visualizar uma conta exclusiva para *museum collections*, ou seja, o acervo do museu. Entretanto, não existe saldo monetário para essa conta, havendo apenas uma referência para as notas explicativas.

Tabela 4 - Ativos do balanço patrimonial do MoMA

	2012 U$000	**2011 U$000**
Ativos		
Caixa e equivalentes de caixa	31.329	32.573
Recebíveis		
Contas a receber	2.284	1.994
Contribuições a receber	172.551	170.526
Rendimentos do capital acumulado e outros recebíveis	2.530	2.925
Fundação para recursos culturais	35.645	35.645
Estoques	9.321	8.738
Despesas antecipadas e outros ativos	8.931	13.071
Investimentos a valor justo	668.105	744.035
Investimentos mantidos em nome de outros	4.063	4.013
Imobilizado	537.644	527.248
Acervo do museu (nota 1)		
Total ativos	**1.472.403**	**1.540.768**

Fonte: Elaboração própria a partir de dados de Museum of Modern Art (2013).

O reconhecimento de uma conta para o acervo sem apresentar o saldo - apenas a referência para a nota explicativa - é uma prática que está de acordo com o *Implementation guide for statement of federal financial accounting standards 29* (FEDERAL..., 2008).

Na demonstração dos resultados do exercício, a compra de obras de arte é classificada como uma despesa não operacional, de acordo com o exposto na Tabela 5.

Tabela 5 – Despesas não operacionais do MoMA

	2012 - U$000 **Total patrimônio líquido não restrito**	**2011 - U$000** **Total patrimônio líquido não restrito**
Receitas e despesas não operacionais e outras formas de apoio		
Aquisição de obras de arte	(31.876)	(50.936)
Patrimônio líquido liberado de restrições para aquisições de arte	45.121	37.691
Patrimônio líquido liberado de restrições para aquisição de capital e redução de débito	1.809	1.470
Excesso de receitas (perdas) em investimentos com valores designados a operações e propósitos específicos	(12.723)	53.636
Contribuições designadas pelo conselho e outras contribuições	13.987	(186)
Mudanças nas definições dos planos de benefícios que não sejam custo líquido do benefício	(26.143)	12.117
Despesa com juros, mudanças no valor justo de contratos de *swap* de taxas de juros e outros custos de financiamento	11.758	(11.025)
Total de receitas e despesas não operacionais e outras formas de apoio	**(21.583)**	**42.767**

Fonte: Elaboração própria a partir de dados de Museum of Modern Art (2013).

Observa-se que a despesa é lançada diretamente para o resultado do patrimônio líquido não restrito, que, de acordo com as notas explicativas, é a parte do patrimônio líquido na qual os recursos não possuem restrições de uso por parte do doador. As outras duas partes do patrimônio líquido são o patrimônio líquido temporariamente restrito, em que os recursos devem ser alocados da forma imposta pelo doador, e o patrimônio líquido permanentemente restrito, situação na qual os recursos doados devem ser mantidos pela entidade. Na mesma linha de esclarecimento das evidenciações, a Tabela 6 exibe a conta "vendas de obras de arte" na demonstração das mutações do patrimônio líquido do MoMA. Essa conta é classificada como variação do patrimônio líquido temporariamente restrito.

Tabela 6 – Demonstração das mutações do patrimônio líquido do MoMA

	2012 U$000	**2011 U$000**
Patrimônio líquido não restrito		
Mutação no patrimônio líquido não restrito	(39.014)	(9.914)
Patrimônio líquido temporariamente restrito		
Doações de capital e outras contribuições	35.367	32.483
Retorno de investimento	(4.246)	20.971
Patrimônio líquido liberado de restrições	(58.045)	(46.750)
Vendas de obras de arte	29.190	18.283
Reclassificação do patrimônio líquido baseada em mudança de lei	-	30.766
Mutação no patrimônio líquido temporariamente restrito	2.266	55.753
Patrimônio líquido permanentemente restrito		
Doações de capital e outras contribuições	5.887	15.523
Retorno de investimento	161	164
Mutação no patrimônio líquido permanentemente restrito	6.048	15.687
Mutação total do patrimônio líquido	(30.700)	61.526

continua...

conclusão.

	2012 U$000	2011 U$000
Patrimônio líquido		
Início do exercício	1.070.501	1.008.975
Final do exercício	1.039.801	1.070.501

Fonte: Elaboração própria a partir de dados de Museum of Modern Art (2013).

Segundo as notas explicativas, é prática do MoMA a classificação das vendas de obras de arte no patrimônio líquido temporariamente restrito, uma vez que os recursos adquiridos na venda devem, obrigatoriamente, ser utilizados na compra de outras peças para o acervo do museu.

Ainda nas notas explicativas, na seção sobre o acervo de ativos culturais, a entidade apresenta sua missão e responsabilidades enquanto museu, consoante pronunciamento do Fasab. É também esclarecido que os ativos culturais não são reconhecidos no balanço patrimonial e que as compras de *heritage assets* aparecem como despesas não operacionais, conforme visualizado na Tabela 5. Além disso, é evidenciado que os ativos culturais adquiridos por meio de doações não são refletidos nas demonstrações financeiras do MoMA.

4.3 MUSEU DE ARTE DE SÃO PAULO (BRASIL)

O Museu de Arte de São Paulo (Masp) situa-se na cidade de São Paulo e, de acordo com suas próprias demonstrações financeiras do exercício de 2012, é uma entidade de fins não econômicos, que abriga o mais importante acervo artístico do hemisfério sul, composto por mais de oito mil obras. As demonstrações financeiras do Masp não foram encontradas à disposição para visualização no *site* da entidade, porém podem ser consultadas no diário oficial empresarial do estado de São Paulo de 27 de junho de 2013, páginas 19 a 21.

As demonstrações financeiras do exercício de 2012 são compostas pelo balanço patrimonial, demonstração de resultado abrangente, demonstração de mutações do patrimônio líquido, demonstração dos resultados do exercício, demonstração de fluxo de caixa e notas explicativas, além do parecer do conselho fiscal e do conselho deliberativo. O parecer do conselho fiscal é de opinião que a situação econômica do Masp foi adequadamente refletida, embora cite um relatório com ressalva quanto à contabilização de seu acervo por valor justo emitido pela KPMG Auditores Independentes. Entretanto, o relatório completo da auditoria externa não foi divulgado pelo Masp.

Quanto ao balanço patrimonial, a Tabela 7 mostra o reconhecimento de uma conta exclusiva para o acervo de obras no ativo não circulante (os valores encontram-se em reais).

Tabela 7 – Ativos do Masp

	Nota	2012	2011
Ativo circulante			
Caixa e equivalentes de caixa	5	215.493	395.810
Recursos vinculados a projetos	6	4.271.818	3.151.087
Estoques	7	339.165	346.097
Patrocínio de terceiros a receber	8	5.305.925	7.280.737
Outras contas a receber	9	291.095	310.134
		10.423.496	11.483.865
Não circulante			
Acervo de obras	10	170.028	169.951
Imobilizado	11	29.673.973	24.953.368
Intangível		102.691	169.486
		29.946.692	25.292.805
		40.370.188	36.776.670

Fonte: Elaboração própria a partir de dados do Museu de Arte de São Paulo (2013).

Nota-se, portanto, que a entidade decidiu reconhecer seu acervo de obras de arte, ou parte dele, no balanço. Todavia, o valor mensurado de R$ 170.028 sugere uma subavaliação de seus ativos, tendo em vista o tamanho e a importância do acervo. A resposta para essa subavaliação sugerida encontra-se na nota explicativa "2-a", a qual relata que as obras de arte integrantes do acervo da entidade estão mensuradas pelo valor simbólico de um real cada, com exceção de duas obras que foram registradas a valor justo, conforme texto da nota explicativa número 10.

Na nota explicativa número 10, o museu informa que, em 31 de dezembro de 1981, as obras do acervo foram avaliadas, por membro do conselho deliberativo do Masp, em Cr$ 17.987.175.000 (equivalente a US$ 140.744.718 à taxa oficial do câmbio para venda naquela data). Esse valor nunca havia sido corrigido ou atualizado, porém, devido aos sucessivos planos de estabilização econômica e ampliações do acervo, o montante foi reduzido a um real por obra. A entidade não fornece maior embasamento sobre a escolha desse método de avaliação por valor simbólico.

Além disso, nessa nota explicativa, a entidade afirma duas vezes que as obras de arte recebidas em doação não são refletidas nos registros contábeis. Contudo, a própria entidade se contradiz ao informar que duas obras recebidas em doação foram contabilizadas no ativo a valor justo, uma delas com valor de R$ 162.000,00 e a outra com o valor de R$ 86,00. Não foram divulgados os motivos de essas obras terem sido uma exceção na política contábil até então adotada. Lembra-se que é justamente a questão da contabilização de parte do acervo por valor justo o ponto de ressalva do relatório emitido pelos auditores externos sobre o qual não foram encontradas maiores informações. Portanto, o valor contábil presente na conta acervo de obras do balanço patrimonial do Masp é constituído pela soma dos valores simbólicos de um real por obra com os valores justos de duas obras recebidas em doação.

Ademais, não foram mencionadas questões referentes à compra, depreciação e teste de *impairment* das obras de arte. No entanto, o museu divulgou, nas notas explicativas, uma relação descritiva (ver Tabela 8) que exibe e classifica a quantidade de peças presentes no acervo.

Tabela 8 – Composição do acervo do Masp

	Quantidade de peças	
Item	**2012**	**2011**
Pintura – escultura	1.588	1.546
Gravuras	1.081	1.081
Desenhos	1.478	1.478
Coleção Design	21	21
Coleção Pirelli	1.147	1.112
Fotografias	183	183
Coleção Kitsch	2.126	2.126
Coleção Maiólicas	246	246
Coleção Vestuário	158	158
Total	**8.028**	**7.951**

Fonte: Elaboração própria a partir de dados do Museu de Arte de São Paulo (2013).

As informações divulgadas na Tabela 8 não são obrigatórias de acordo com as leis e pronunciamentos técnicos emanados no Brasil que foram citados e/ou analisados neste artigo. Entretanto, essas informações fornecem elementos importantes relativos à qualidade e à quantidade unitária do acervo, uma vez que a quantidade monetária divulgada não condiz com a realidade do Masp.

4.4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Diante das diferenças e semelhanças no reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos culturais percebidos nas demonstrações do Museu Britânico (Reino Unido), do MoMA (Estados Unidos) e do Masp (Brasil), elaborou-se um quadro comparativo com um resumo sobre as principais práticas adotadas pelas três entidades nas diferentes variáveis identificadas. As informações adquiridas podem ser visualizadas no Quadro 1.

Quadro 1 – Comparação entre as práticas contábeis adotadas nas demonstrações financeiras do Museu Britânico, do MoMA e do Masp dos anos 2011 e 2012

Itens	Variáveis nas dimensões de reconhecimento, mensuração e divulgação	Museu Britânico (Reino Unido)	MoMA (Estados Unidos)	Masp (Brasil)
1	Reconhecimento dos ativos culturais no balanço patrimonial.	Sim. A conta *heritage assets* é reconhecida no ativo não circulante da entidade.	Não. Entretanto, a conta *museum collections* é reconhecida no ativo não circulante da entidade, embora não contenha saldo.	Sim. A conta acervo de obras é reconhecida no ativo não circulante da entidade.
2	Mensuração dos ativos culturais no balanço patrimonial.	Sim. O saldo da conta é de 53,525 milhões de libras. Entretanto, só foram mensurados os *heritage assets* adquiridos após 1º de abril de 2001.	Não. A conta encontra-se sem saldo.	Sim. O saldo da conta é de R$ 170.028.
3	Método de mensuração utilizado.	Custo histórico para as compras de obras de arte e avaliação de especialistas em curadoria, no caso de obras recebidas em doação.	Custo histórico no caso de compras e vendas. As obras recebidas em doação não são reconhecidas nem mensuradas.	Valor simbólico de R$ 1,00 por peça do acervo, com exceção de duas obras mensuradas por valor justo em R$162.000,00 e R$ 86,00.
4	Evidenciação da separação entre ativos culturais mensurados por diferentes métodos.	Sim. As obras de arte capitalizadas por custo histórico (compras) estão separadas das mensuradas por avaliação (doações) em um quadro nas notas explicativas.	Não, pois a entidade só utiliza o método do custo histórico nas compras/vendas de obras de arte.	Há evidenciação em texto de nota explicativa a respeito das duas obras de arte mensuradas por valor justo.
5	Evidenciação de justificativa pelo não reconhecimento ou pela não capitalização de ativos culturais.	Sim. A entidade justifica a não mensuração dos ativos culturais adquiridos antes de 1º de abril 2001 pela natureza específica desses bens.	A entidade cita, porém não justifica o não reconhecimento de ativos culturais recebidos em doação.	A entidade cita, porém não justifica o não reconhecimento de ativos culturais recebidos em doação. Também não justifica sua prática de exceção ao mensurar duas obras por valor justo.
6	Tratamento contábil das compras de obras de arte.	São capitalizadas por custo histórico no momento da compra, aumentando o saldo de *heritage assets* no balanço patrimonial.	São reconhecidas como despesas não operacionais no resultado do patrimônio líquido não restrito.	A entidade não cita políticas nem situações de compras de obras de arte.

continua...

conclusão.

Itens	Variáveis nas dimensões de reconhecimento, mensuração e divulgação	Museu Britânico (Reino Unido)	MoMA (Estados Unidos)	Masp (Brasil)
7	Tratamento contábil das vendas de obra de arte.	Capitalizadas por custo histórico, diminuindo o saldo de *heritage assets*. No entanto, não há casos de vendas nos períodos analisados.	São reconhecidas como um aumento temporário no patrimônio líquido temporariamente restrito. Esse saldo deve obrigatoriamente ser utilizado para compras de novas peças para o acervo.	A entidade não cita políticas nem situações de vendas de obras de arte.
8	Tratamento das obras de arte recebidas em doação.	São capitalizadas por avaliação de especialista em curadoria, aumentando o saldo de *heritage assets* no balanço patrimonial.	Não são reconhecidas nem mensuradas pela entidade.	Não são reconhecidas nem mensuradas pela entidade, apesar de haver dois casos de exceção que foram reconhecidos e mensurados por valor justo.
9	Evidenciação das características e atributos qualitativos do acervo em notas explicativas.	Sim. Há informações e classificações detalhadas a respeito do acervo.	A entidade não fornece essa informação.	Sim. Apresentação de características gerais do acervo e sua classificação em grupos.
10	Divulgação do método de depreciação dos ativos culturais ou justificativa para não realizar a depreciação.	Sim. A entidade justifica a não depreciação dos ativos culturais devido à indeterminação de suas vidas úteis.	A entidade não reconhece os ativos culturais em seu balanço patrimonial.	A entidade não fornece essa informação.
11	Divulgação da realização de teste de *impairment* nos ativos culturais.	Sim. Os ativos culturais são sujeitos ao teste de *impairment* quando algum dano ou deterioração é reportado.	A entidade não reconhece os ativos culturais em seu balanço patrimonial.	A entidade não fornece essa informação.
12	Evidenciação de quadro com as mutações do saldo monetário de ativos culturais em relação ao período anterior.	Sim. A entidade divulga quadros evidenciando a mutação do saldo da conta de *heritage assets* dos cinco últimos períodos.	A entidade não reconhece os ativos culturais em seu balanço patrimonial.	A entidade não fornece essa informação.
13	Evidenciação de um quadro com a mutação unitária de peças do acervo em relação ao período anterior.	A entidade não fornece essa informação.	A entidade não fornece essa informação.	Sim. A entidade divulga um quadro evidenciando a mutação unitária de peças do acervo de acordo com suas respectivas classificações.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Por meio da análise do Quadro 1, nota-se que as demonstrações financeiras do Museu Britânico são as que possuem uma maior quantidade de informação. Diferentemente do MoMA e do Masp, por exemplo, o Museu Britânico esclarece suas políticas de depreciação e de *impairment* de ativos culturais. Além disso, a entidade britânica reconhece e mensura todos os *heritage assets* adquiridos a partir de certa data, justificando o motivo por não ter reconhecido os bens dessa categoria adquiridos em períodos anteriores. Há também uma preocupação em evidenciar separadamente os ativos culturais comprados e os recebidos em doações, uma vez que são mensurados por métodos diferentes, bem como em apresentar informações das mutações anuais do saldo da conta de *heritage assets*.

Essa maior quantidade de informação e preocupação em justificar a aplicação ou não de certas práticas contábeis para os usuários das demonstrações financeiras por parte do Museu Britânico converge com o nível de detalhamento do FRS 30 acerca dos *heritage assets*. O pronunciamento britânico é bastante específico e aborda diversos pontos a ser observados pelos gestores das entidades, exigindo a evidenciação dos procedimentos contábeis adotados e suas respectivas justificativas. Entretanto, deve-se lembrar que, devido às características únicas dos ativos culturais, muitas vezes a mensuração desses itens pode ser prejudicada quando se considera que esses bens possuem um mercado ativo consolidado.

Por sua vez, o Museu de Arte Moderna de Nova Iorque, em harmonia com o pronunciamento do Fasab, não reconhece seus ativos culturais em seu balanço patrimonial. Entretanto, encontra-se no balanço uma conta sem saldo referente ao acervo do museu, havendo apenas uma referência para as notas explicativas. Essa prática auxilia o usuário a atentar-se à leitura das notas explicativas referentes aos ativos culturais, uma vez que estes são bens fundamentais para o funcionamento do museu. O não reconhecimento dos *heritage assets* no balanço elimina a necessidade de informações a respeito das práticas de depreciação, *impairment* e de demonstrativo de mutação de saldo da conta. As compras e vendas de obras de arte são lançadas para o resultado do exercício e, por patrimônio líquido, mensuradas por custo histórico, enquanto as doações recebidas não aparecem nas demonstrações financeiras.

Ao contrário do pronunciamento britânico FRS 30, o norte-americano SFFAS 29 admite maior discricionariedade aos administradores, para que estes julguem as informações que considerem importantes e que devam ser divulgadas. Esse fator, aliado ao não reconhecimento de ativos culturais no balanço, exerce influência para que o número de informações evidenciadas pelo MoMA seja menor que o divulgado pelo Museu Britânico. Ademais, o não reconhecimento das obras de arte recebidas em doação sequer na demonstração de resultado de exercício e a falta de outras informações a respeito dessas doações prejudicam uma correta noção de valor e extensão, por parte do usuário, dos ativos culturais mantidos pelo MoMA.

Entretanto, o Masp exibe um menor número de informações em suas demonstrações financeiras, sendo que algumas delas são contraditórias e não apresentam justificativas. O Masp reconhece e mensura seus ativos culturais pelo valor simbólico de um real, porém não divulga o motivo por adotar tal prática. As notas explicativas esclarecem que o Masp não reconhece obras de arte recebidas em doação, porém esse dado é contestado pelo próprio Masp quando relatado que duas obras de arte recebidas em doação foram reconhecidas e mensuradas a valor justo. Tal prática de exceção também não foi justificada. Igualmente, políticas de compra e venda de obras de arte, depreciação e *impairment* de ativos culturais não são evidenciadas. Contudo, de forma díspar aos demais museus selecionados, o Masp apresenta um demonstrativo contendo a mutação unitária de seu acervo, informação que pode ser útil para o usuário quando não há uma mutação monetária confiável.

As informações em menor quantidade e confiabilidade, por vezes evidenciadas dubiamente, podem ser fruto da falta de legislação ou pronunciamento específico de órgão competente a respeito da contabilização de ativos culturais no Brasil. Conforme observado neste artigo, o Brasil carece de disposições sobre o tema, e o material divulgado pela Secretaria do Tesouro Nacional acerca dos bens de patrimônio cultural ainda é muito raso e pouco específico.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo objetivou realizar uma análise comparativa entre as informações acerca dos ativos culturais presentes nas demonstrações financeiras do Museu Britânico, do Museu de Arte Moderna de Nova Iorque e do Masp. Assim, identificou diferenças e semelhanças nas práticas contábeis adotadas na contabilização dos *heritage assets* nos três museus analisados, bem como apresentou possíveis justificativas para que as informações estejam apresentadas da forma em que se encontram e eventuais impactos para os usuários das demonstrações.

Conforme exposto na análise (seção 4.4), este estudo atingiu plenamente seu objetivo, dada a apresentação das variáveis indicadas nas dimensões de reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos culturais. Além disso, foram apresentados possíveis argumentos para que as variáveis sejam divulgadas da forma em que se encontram, sendo que

a maior parte das justificativas possui base nos pronunciamentos e disposições legais dos países onde se encontram os museus pesquisados. Ainda na seção 4.4, foram citados prováveis impactos positivos ou negativos para os usuários de cada demonstração financeira.

Pode-se constatar que a entidade britânica reconhece e mensura todos os *heritage assets* e evidencia os ativos culturais comprados e os recebidos em doação. Esse tipo de evidenciação está alinhado ao nível de detalhamento indicado no FRS 30. Os resultados do estudo ratificam também que o Museu de Arte Moderna de Nova Iorque não reconhece seus ativos culturais em seu balanço patrimonial, sendo evidenciados somente em notas explicativas. Diversamente do pronunciamento britânico FRS 30, o norte-americano SFFAS 29 permite que os administradores façam o julgamento das informações que devem ser evidenciadas. Constatou-se também ausência de informações quanto às doações, fato que prejudica a análise da real dimensão dos ativos culturais mantidos pelo MoMA.

Por fim, destaca-se que o Masp reconhece e mensura seus ativos culturais pelo valor simbólico de um real, não divulgando a razão de adotar tal prática. Entende-se que informações incompletas e imprecisas podem decorrer da inexistência de legislação ou pronunciamento detalhado específico quanto à contabilização de ativos culturais no Brasil. Essa deficiência na qualidade e quantidade da informação dificulta a transparência e a adequada prestação de contas à sociedade, posto que os bens culturais são de interesse da população brasileira. Da mesma forma, a justificativa para a destinação de recursos públicos ou de doações privadas necessárias à preservação do patrimônio cultural brasileiro é prejudicada quando os benefícios não podem ser corretamente visualizados.

A partir deste estudo pode-se perceber o desafio dos casos estudados, principalmente na mensuração dos ativos culturais. Porém, o acervo é a razão de ser de um museu, sendo a peça-chave para o cumprimento da missão institucional desse tipo de entidade. Embora muitas vezes não gerem fluxos de caixa positivos, os benefícios econômicos futuros do acervo apresentam-se sob a forma de potencial de serviço. Logo, informações mais claras, confiáveis e em maior número sobre os ativos culturais poderiam ser exigidas pelos órgãos normatizadores brasileiros, de maneira semelhante, por exemplo, às informações disponibilizadas no Reino Unido.

Como limitação, a pesquisa deteve-se a comparar apenas as demonstrações financeiras de três museus em diferentes países, não havendo contato com a administração desses museus para eventuais esclarecimentos de informações dúbias. A análise também se limitou a examinar um museu de cada país.

Para futuros estudos, sugere-se uma ampliação da amostra de museus analisados em território nacional, bem como a realização de entrevistas com os responsáveis pela contabilidade das entidades. Da mesma forma, é fundamental que se elaborem estudos com técnicas alternativas de métodos de mensuração de obras de arte, uma vez que esse é um dos pontos críticos para que se produza uma informação fidedigna a respeito dos ativos culturais.

REFERÊNCIAS

ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Financial Reporting Standard* – FRS 30: Heritage Assets. Londres: ASB, 2009. Disponível em: <http://www.frc.org.uk/getattachment/11989f89-363e-474e-abab-d54917239e28/FRS-30-Heritage-Assets-(June-2009).aspx>. Acesso em: 20 jun. 2013.

_____. *Heritage assets*: can accounting do better? Londres: ASB, 2006. Disponível em: <https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/ASB/Heritage-Assets-can-accounting-do-better.aspx>. Acesso em: 20 jun. 2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público* (MCASP): parte II, procedimentos contábeis patrimoniais. Brasília, DF: MF, 2011.

_____. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituiçao.htm>. Acesso em: 20 jun. 2013.

BRITISH MUSEUM. *Reports and accounts for the year ended 31 March 2013*. Londres, 2013. Disponível em: <http://www.britishmuseum.org/pdf/BritishMuseum_annual-report-account_2012-13.pdf>. Acesso em: 2 set. 2013.

CARMAN, J.; CARNEGIE, G. D.; WOLNIZER, P. W. *Is archeological valuation an accounting matter?* York: Antiquiti, 1999.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro*. Brasília, DF: CPC, 2011. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC00_R1.pdf>. Acesso em: 20 jun. 2013.

FEDERAL ACCOUNTING STANDARDS ADVISORY BOARD. *Implementation guide for statement of federal financial accounting standards 29*: heritage assets and stewardship land. Washington, D.C.: FASAB, 2008. Disponível em: <http://www.fasab.gov/pdffiles/hasltr9_final22008.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2013.

_____. *Statement of federal financial accounting standards 29*: heritage assets and stewardship land. Washington, D.C.: FASAB, 2005. Disponível em: <http://www.pps.noaa.gov/heritage_assets/federal-financial-accounting-standards-29.pdf>. Acesso em: 20 jun. 2013.

GUIA, A. T. B. A Valoração econômica de bens culturais: uma aplicação a monumentos da cidade de Tomar. 2008. 101 f. Dissertação (Mestrado em Economia das Organizações) - Departamento de Economia, Sociologia e Gestão, Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro, Portugal, 2008. Disponível em: <http://repositorio.utad.pt/bitstream/10348/423/1/msc_atbguia.pdf>. Acesso em: 20 jun. 2013.

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

KLEINER, F.; MAMIYA, C. *Gardner's art through the ages*: the western perspective. 12. ed. California: Thomson, 2006.

MARCONI, M.; LAKATOS, E. M. *Fundamentos da metodologia científica*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARQUES, M. *Mensuração de ativos culturais*: uma aplicação do método do custo de viagem em bens públicos culturais do Distrito Federal. 2012. 126 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília; Universidade Federal da Paraíba; Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, DF, 2012. Disponível em: <http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/11474/1/2012_MatheusMendoncaMarques.pdf>. Acesso em: 17 set. 2013.

MUSEU DE ARTE DE SÃO PAULO. Demonstrações financeiras do exercício findo em 2012. *Diário Oficial do estado de São Paulo*: caderno empresarial, v. 123, n. 119, p. 19-21, jun. 2013. Disponível em: <http://www.imprensaoficial.com.br>. Acesso em: 2 set. 2013.

MUSEUM OF MODERN ART. *Consolidated Financial Statements*: June 30, 2013 and 2012. Nova Iorque, 2013. Disponível em: <http://www.moma.org/pdfs/docs/about/MoMAFY13.pdf>. Acesso em: 2 set. 2013.

NAVRUD, S.; READY, R. *Valuing cultural heritage*. Northampton: Edward Elgar Publishing, 2002.

NEW ZEALAND TREASURY. *Valuation guidance for cultural and heritage assets*. Nova Zelândia, 2002. Disponível em: <http://www.treasury.govt.nz/publications/guidance/reporting/accounting/cultural/val-guide-cultural.pdf>. Acesso em: 20 jun. 2013.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS PARA A EDUCAÇÃO, A CIÊNCIA E A CULTURA. *Convenção para a proteção do patrimônio mundial, cultural e natural.* Conferência Geral da Organização das Nações Unidas para Educação, a Ciência e a Cultura, reunida em Paris, de 17 de outubro a 21 de novembro de 1972. WHC.2004/WS/2 Original: English. Paris,1972. Disponível em: <http://unesdoc.unesco.org/images/0013/001333/133369por.pdf>. Acesso em: 15 set. 2013.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. *Metodologia do trabalho científico*: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, P. B. *Metodologia de pesquisa.* 3 ed. Porto Alegre: Artmed, 2006.

STAMPE, M. Z.;TOCCHETTO, D. G.; FLORISSI, S. Utilizando a Metodologia de Valoração Contingente para estimar os benefícios gerados aos usuários pela Feira do Livro de Porto Alegre. In: ENCONTRO NACIONAL DE ECONOMIA DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS CENTROS DE PÓS-GRADUAÇÃO, 36., 2008, Salvador. *Anais...* Salvador: ANPEC, 2008.

TAVARES, A.; GONÇALVES, R.; NIYAMA, J. Heritage assets: uma análise comparativa das normas emanadas do FASB, ASB e CFC. ASAA - *Advances in Scientific and Applied Accounting*, v. 3, n. 1, p. 65-89, Jan 2010.

WILD, S. Accounting for heritage, cultural and community assets: an alternative metrics from New Zealand Mãori Education Institution. *Australian Accounting Business and Finance Journal.* Austrália, 2011. Disponível em: <http://www.acis.canterbury.ac.nz/people/susan_wild/WILD_CulturalAssets_AABFJ_FINAL_2011.pdf>. Acesso em: 20 jun. 2013.

YOUNG, P. Market valuation with no market: valuing properties with little evidence. *Journal of Property Valuation and Investment*, v. 12, n. 3, p. 9-27, jul-set 1994.