

2º Lugar – 20ª edição do Prêmio Contador Geraldo de La Rocque 2019

A Mensuração do Patrimônio Cultural nas Instituições Públicas Brasileiras: Um Estudo de Casos Múltiplos nas Universidades Federais do Estado do Rio de Janeiro

The Measurement of Cultural Heritage in Brazilian Public Institutions: A Multiple Case Study at the Federal Universities of the State of Rio de Janeiro

Artigo recebido em:23/08/2019 e aceito em:12/11/2019

Wallace de Carvalho Lopes Rosa

Casimiro de Abreu – RJ
Graduando em Ciências Contábeis pela UFF/Macaé¹
wallacelopes@id.uff.br

Maycon Peter da Rosa

Rio das Ostras – RJ
Doutorando em Ciências Contábeis e Administração pelo PPGCC/FURB²
Professor da UFF/Macaé
mayconpeter@hotmail.com

Roberto Pires Soares Junior

Macaé – RJ
Doutorando em Ciências Contábeis e Administração pelo PPGCC/FURB²
Professor da UFF/Macaé¹
robertopsj@uol.com.br

RESUMO

Este artigo tem por objetivo verificar se o patrimônio cultural das universidades públicas brasileiras mantém mensuração, registro e divulgação contábil adequados, tomando por amostra as quatro universidades federais do estado do Rio de Janeiro (UFF, UFRJ, UFRRJ e Unirio), tendo como base as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (IFRS), a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) e a Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) nº 548/2015. Com o alinhamento da contabilidade pública aos padrões internacionais, os órgãos públicos brasileiros estão obrigados a cumprir os procedimentos contábeis e prazos estabelecidos pela STN. Este estudo é classificado como um *estudo de casos múltiplos* por coletar dados e informações dessas universidades, através da aplicação de questionário junto aos seus setores de controle patrimonial. O questionário foi construído sob as perspectivas das normas e da portaria STN. A pesquisa também é classificada como documental e bibliográfica, dada análise da base contábil dessas instituições, acessada no sítio eletrônico do Tribunal de Contas da União (TCU) e seu tratamento conceitual. Quanto

aos resultados, classifica-se como descritiva, pretendendo verificar quais são os procedimentos contábeis adotados por esses entes federais para manter seus patrimônios culturais sob uma *visão verdadeira e justa*. Os resultados do estudo sugerem que o patrimônio cultural das universidades públicas brasileiras em âmbito federal encontra-se subavaliado. Além disso, observou-se que a ausência de recursos financeiros, estruturais e de capacitação são os principais impeditivos para salvaguarda do patrimônio cultural.

Palavras-chave: Contabilidade Pública, IFRS, Patrimônio Cultural, Mensuração.

ABSTRACT

This article aims to verify if the cultural heritage of Brazilian public universities maintains adequate measurement, registration and accounting disclosure, taking the four federal universities of the state of Rio de Janeiro as the sample (UFF; UFRJ; UFRRJ and UNIRIO), and based on the International Financial Reporting Standards (IFRS), the Brazilian Accounting Standard Applied to the Public Sector (NBCASP) and the Ordinance of the National Treasury Secretariat, STN No. 548/15. With the alignment of Public Accounting with international standards, Brazilian public agencies are required to comply with the accounting procedures and deadlines established by STN. This study is classified as a multiple case study because it collects data and information from these universities by applying a questionnaire to their property control sectors. The questionnaire was built considering the STN standards and ordinance. This is also a documentary and bibliographic study, given analysis of the accounting database of these institutions, accessed on the website of the Federal Court of Audit (TCU), and its conceptual treatment. The results are classified as descriptive, intending to verify what are the accounting procedures adopted by these Federal Entities to keep their cultural heritage under a true and fair view. The results of this study suggest that the cultural heritage of Brazilian public universities at federal level is underestimated. Moreover, we noted that the lack of financial, structural and training resources are the main impediments to safeguarding cultural heritage.

Keywords: Public Accounting, IFRS, Cultural Heritage, Measurement.

¹UFF/Macaé – Universidade Federal Fluminense – Macaé – RJ – CEP 27930-560

²Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fundação Universidade Regional de Blumenau – Blumenau – SC – CEP 89030-903

1 INTRODUÇÃO

O Brasil, desde 2008, por alteração da Lei nº 6.404 (Lei das Sociedades), adotou as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (IFRS), motivado pela necessidade do alinhamento das informações das empresas que em seu território atuam e por uma divulgação mais simétrica dos padrões internacionais. Concomitantemente vem desenvolvendo e alinhando as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS).

Neste contexto, de aprimoramento da contabilidade brasileira, este estudo tem por premissa a perspectiva de que as universidades públicas federais podem estar registrando e divulgando seus patrimônios de maneira inadequada. Esta possibilidade levaria a inobservância do conceito das normas internacionais quanto à “visão verdadeira e justa”, considerando a possibilidade de “omissão material ou divulgação distorcida material”, sobretudo no que se refere ao patrimônio cultural, dado os severos efeitos do valor histórico sobre esta classe patrimonial, tema central deste estudo.

Este estudo é relevante, porque o setor sob análise (universo amostral) representou no exercício de 2017 a quantia de R\$ 50.859.523.205,57 dos repasses anuais do Ministério da Educação (MEC). Por sua vez, a amostra utilizada neste estudo, composta pelas quatro universidades públicas federais do estado do Rio de Janeiro: Universidade Federal Fluminense (UFF), Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro (UFRRJ) e Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (Unirio), representam 14% do total de repasses recebidos pelas 63 universidades federais, ou seja, R\$ 7.292.087.416,88 de repasses anuais, segundo informações atualizadas do Tribunal de Contas da União (TCU), através dos Relatórios de Gestão (BRASIL, 2017b) disponíveis em sua página eletrônica.

Além disso, as universidades federais do estado do Rio de Janeiro, em parte fundadas no Brasil Império ou início do século passado, remontam a própria formação da sociedade brasileira, mantendo um massivo acervo histórico e cultural, o que demonstra a importância deste estudo sobre o patrimônio cultural destas instituições. Em 2018, a sociedade assistiu perplexa o incêndio do Museu Nacional, o que para este estudo, no campo contábil, suscitou a seguinte indagação: *O patrimônio cultural das instituições públicas brasileiras está mensurado de acordo com as metodologias adequadas ou está subavaliado?*

Neste sentido, estas considerações pautaram a construção do questionário de pesquisa integrante deste estudo, respondidos pelas instituições que compõem a amostra, o qual foi desenvolvido sob orientação da NBC TSP 07-Ativo Imobilizado e a Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) nº 548/2015 (BRASIL, 2015b), e compõem um instrumento de coleta de dados que se inicia pelos conceitos de reconhecimento e mensuração de Ativos, passando pela aferição da capacidade das instituições em prover recursos financeiros, estruturais e humanos, concluindo por verificar o controle adequado e o atendimento das legislações, bem como a preparação de

sistemas, capacitação e outros requisitos de registro e acompanhamento do patrimônio cultural de tais instituições.

Este estudo tem o objetivo geral de verificar se nessas instituições públicas, enquanto amostra, são respeitados os ritos procedimentais relativos à NBC TSP 07-Ativo Imobilizado e se estão se adequando à Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015. Como objetivos específicos: verificar se nessas universidades há a mensuração adequada dos itens do seu patrimônio cultural, bem como verificar quais métodos são aplicados na mensuração deste patrimônio e, por fim, verificar quais as dificuldades encontradas no controle patrimonial.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 A harmonização da contabilidade brasileira aos padrões internacionais

A história da contabilidade societária brasileira passa por duas importantes Leis, a 6.404/1976, conhecida como a Lei das Sociedades por Ações, que contribuiu no aprimoramento da qualidade das informações contábeis, e a 11.638/2007, que alterou e revogou alguns dispositivos da Lei nº 6.404/1976, assim levando a lei societária brasileira na direção dos padrões internacionais e a abranger as demais instituições brasileiras.

O Brasil, desde 2010, adota as Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS). Essas normas são emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB). As IFRS são recepcionadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), o qual é responsável pela emissão dos pronunciamentos contábeis no Brasil. Os CPC, como são chamados estes pronunciamentos, antes de se tornarem normas obrigatórias precisam da aprovação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Banco Central do Brasil (BCB), entre outros órgãos reguladores.

O principal marco legal da contabilidade pública no Brasil é a Lei nº 4.320/1964. Esta Lei instituiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal (BRASIL, 1964). Igualmente importante, tem-se a Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal (BRASIL, 2000).

As primeiras Normas contábeis específicas do setor público brasileiro, NBC T 16, foram editadas em 2008 e já continuam alguns conceitos das normas internacionais de contabilidade pública. As NBC T 16 foram incorporadas no setor público pela STN, que é o órgão central de contabilidade da União, a qual em 2015 concretizou, em grande parte dos entes públicos, a primeira fase de implementação. A STN e o CFC, com a cooperação dos Tribunais de Contas, de acadêmicos, dos estados e dos municípios, criaram o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), um plano de contas único. Essa cooperação também resultou na reformulação das demonstrações contábeis.

O organismo internacional responsável em editar as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS) – do inglês International Public Sector Accounting Standards –, é a Federação Internacional de Contadores (IFAC) – do inglês International Federation of Accountants. Nesse processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público aos padrões internacionais, em 2015 o CFC reformulou as NBC T 16, que passou a ser NBC TSP. Desde então, o CFC vem trabalhando na harmonização das IPSAS à realidade da contabilidade pública brasileira. A STN tem a responsabilidade de implementar a NBC TSP na União e, através do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), nos demais entes da federação.

2. 2 Patrimônio cultural – “heritage asset”

A Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL (2016) –, ao tratar no item 14 da natureza e propósito dos ativos e passivos no setor público, fala das implicações de se mensurar alguns ativos. Dispõe que a razão principal do setor público manter ativos imobilizados e outros ativos é o potencial de serviços e não a sua capacidade de gerar fluxos de caixa.

Sendo o patrimônio cultural o objeto do estudo desta pesquisa, faz-se necessário defini-lo para melhor compreensão desse tipo de ativo.

Segundo o Accounting Standards Board (ASB) (ASB, 2008, p. 3) o conceito de “heritage asset” é “ativos que têm qualidades histórica, artística, científica, tecnológica, geofísica ou ambiental e são mantidos principalmente por sua contribuição para o conhecimento e cultura [...]”. Semelhantemente, a NBC TSP 07-Ativo Imobilizado (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2017a, p. 3), dispõe o seguinte sobre o patrimônio cultural:

Alguns ativos são definidos como “patrimônio cultural” devido a sua relevância cultural, ambiental ou histórica. Exemplos de patrimônio cultural incluem monumentos e edificações, sítios arqueológicos, áreas de conservação, reservas naturais e obras de arte. Certas características, incluindo as seguintes, são geralmente apresentadas por itens do patrimônio cultural (apesar dessas características não serem exclusivas de tais itens) [...].

A Norma ainda preconiza que o setor público pode possuir valores expressivos em itens do patrimônio cultural. A NBC TSP 08: Ativo Intangível (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2017c, p. 4) dispõe o mesmo sobre patrimônio cultural, diferenciando apenas por “intangível”.

2. 3 Ativo: estrutura conceitual

A compreensão do que é um “ativo” é necessária, pois o conceito de ativo, tanto na norma internacional quanto na brasileira, é base para discordância no que se refere ao reconhecimento ou não do patrimônio cultural.

Sobre ativo, a Norma Internacional de Contabilidade, “Conceptual framework for financial reporting” – Estrutura conceitual para relatório financeiro – (INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS, 2010, p. A35) define: “Um ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados, e do qual se espera que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade”.

Semelhantemente, a Norma Brasileira, Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro NBC TG Estrutura Conceitual, (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2011, p. 19) define: “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”.

Compreende-se, então, que para se considerar um recurso como ativo é necessário, essencialmente, que o recurso no futuro gere benefícios econômicos à entidade que o controla. No contexto da contabilidade pública, objeto deste estudo, a Norma Brasileira de Contabilidade, Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, no Capítulo 5: Elementos das demonstrações contábeis, itens 5.6 e 5.7, dá a seguinte definição de ativo:

5.6 Ativo é um recurso controlado no presente pela entidade como resultado de evento passado.

Recurso

5.7 Recurso é um item com potencial de serviços ou com a capacidade de gerar benefícios econômicos. A forma física não é uma condição necessária para um recurso [...]. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016, p. 27).

Justamente as definições de como classificar um recurso como ativo é que causam discordância no reconhecimento do Patrimônio Cultural como um ativo imobilizado, visto que em alguns casos apesar dos benefícios sociais gerados por este patrimônio, a geração de benefícios econômicos é de difícil identificação.

2. 4 Reconhecimento do patrimônio cultural como ativo: NBC TG 27-Ativo Imobilizado versus NBC TSP 07-Ativo Imobilizado

Para o reconhecimento do custo de um item de ativo imobilizado, a Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TG 27-Ativo Imobilizado (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2017b) dispõe, no item 7, que deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se: (1) futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade for provável; e (2) o custo do item puder ser mensurado confiavelmente.

A Norma Internacional de Contabilidade IAS 16 Imobilizado – “IAS 16 Property, Plant and Equipment” – (INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS, 2003, p. A873), define ativo imobilizado:

Imobilizado são itens tangíveis que: (a) são mantidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguel a terceiros ou para fins administrativos; e (b) espera-se que sejam usados durante mais de um período.

O item 6 da NBC TG 27-Ativo Imobilizado (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2017b), aplicada na contabilidade empresarial, define ativo imobilizado como todo item tangível mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços para aluguel a outros ou para fins administrativos, e que se espera ser utilizado por mais de um período.

Na NBC TSP 07-Ativo Imobilizado (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2017a), Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, item 13, a definição de Ativo Imobilizado é semelhante, pois dispõe que é item tangível mantido para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguel a terceiros (neste caso excetua-se quando estiver no alcance da NBC TSP 06-Propriedade para Investimento) ou para fins administrativos, e se espera sua utilização por mais de um período contábil.

Em seu item 14, ao tratar do reconhecimento do custo de item do ativo imobilizado, se diferencia apenas ao acrescentar os termos *potencial de serviços* e *valor justo*, ficando assim: “(a) for provável que benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços associados ao item fluirão para a entidade; e (b) o custo ou o valor justo do item puder ser mensurado confiavelmente” (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2017a, p. 4).

2. 5 Estudos recentes sobre “heritage asset” – patrimônio cultural

Estudos recentes abordaram o tema “heritage asset”. Pires *et al.* (2017) com o objetivo de identificar quais são, segundo os pesquisadores do tema “heritage asset” em âmbito internacional, os principais desafios enfrentados pela contabilidade no processo de mensuração desses ativos. Concluíram que o principal resultado do estudo foi a constatação de que há vários métodos e modelos disponíveis de mensuração do “heritage asset”, mas também se constatou que esses métodos e modelos possuem limitações.

O estudo de Freire, Cavalcante e Leite Filho (2017) teve como objetivo apresentar um caminho para a mensuração de “heritage assets”, tendo como base conceitos da Teoria Econômica. Discutidos os conceitos encontrados na Teoria Econômica e na Teoria Contábil sobre conceito, reconhecimento e mensuração de ativos, chegaram à conclusão de que a dificuldade em torno dos “heritage assets” está na mensuração. Apresentaram como proposta de solução para essa dificuldade o Método de Valoração Contingente (MVC), Método dos Preços Hedônicos (MPH) e o Método do Custo de Viagem (MCV).

Tavares, Gonçalves e Niyama (2010) analisaram as diferenças e similaridades existentes na normatização contábil dos “heritage assets” sob a ótica do Financial Accounting Standards Board (Fasb), Accounting Standards Board (ASB) e Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Verificaram na análise entre

a normatização norte-americana e inglesa que há divergência, pois a norte-americana não reconhece os “heritage assets” como ativo e a inglesa, além de reconhecer como ativo, o mensura a valor presente e o submete ao teste de imparidade. Quanto à normatização brasileira, os autores não identificaram tratamento contábil na análise comparativa.

Campos, Santos e Lima (2016) buscaram identificar, nas cidades históricas de Goiás e Pirenópolis, as práticas contábeis adotadas no reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos culturais no setor público. O resultado mostrou que as duas cidades atendem aos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos, porém foi constatado que não há evidências de ativos culturais contabilizados.

Abordando a dificuldade de se reconhecer os ativos culturais, Souza *et al.* (2019) se propuseram estimar o valor do Teatro Amazonas utilizando diferentes técnicas de mensuração. Os autores aplicaram o Método de Custo de Viagem (MCV) na abordagem individual e o Valor Presente das saídas de caixa estimadas para manutenção e reformas do bem. Também aplicaram duas variações do Método de Valoração Contingente (MVC), o Referendo e o Open-ended. Cada método apresentou para o Teatro Amazonas valores monetários relevantes, porém os autores concluíram que esses métodos provavelmente não validariam as características necessárias à informação contábil.

2. 6 LEGISLAÇÃO DE ADEQUAÇÃO DA CONTABILIZAÇÃO DO PATRIMÔNIO PARA OS ENTES FEDERAIS – PORTARIA STN 548, DE 24 DE SETEMBRO DE 2015

A STN é um órgão central do Sistema de Administração Financeira e do Sistema de Contabilidade Federal e possui várias competências, conforme disposto no art. 32 do Decreto nº 9.003, de 13 de março de 2017, dentre as quais se destaca para este estudo o inciso XVI.

XVI - estabelecer normas e procedimentos contábeis para o registro adequado dos atos e dos fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e das entidades da administração pública federal, de maneira a promover o acompanhamento, a sistematização e a padronização da execução contábil; [...] (BRASIL, 2017).

Neste sentido, a STN aprovou, no art. 1º dessa Portaria, o anexo – Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) (BRASIL, 2015a), o qual estabelece prazos-limite obrigatórios para a implementação e adequação de procedimentos contábeis nas entidades públicas, com o objetivo de consolidar as contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios e assim dar continuidade à convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) às normas internacionais, conforme dispõe a Portaria MF nº 184 de 25 de agosto de 2008 (BRASIL, 2008).

2. 7 Universidades federais do estado do Rio de Janeiro

O Brasil possui 63 universidades federais, as quais recebem do MEC expressivos valores por transferências financeiras. Conforme a Tabela 1, no exercício de 2017 essas Universidades obtiveram repasses que somam mais de R\$ 50 bilhões. Na análise vertical, as Universidades que são partes desta pesquisa,

representam 14% do total de repasses recebidos e 15% do total de ingressos.

O *Repasso Recebido* é o valor que a universidade recebe do MEC como transferência financeira. O *Total de Ingressos* é composto pelas *Receitas Orçamentárias*, *Transferências Financeiras Recebidas*, os *Recebimentos Extraorçamentários* e o *Saldo do Exercício Anterior*.

Tabela 1: Resumo dos balanços financeiros – exercício 2017

IFES	BALANÇO FINANCEIRO		AV	AV
	Total – Ingressos	Repasses recebidos	Total – Ingressos	Repasses recebidos
UFF	R\$ 2.985.897.367,72	R\$ 2.244.181.073,71	5%	4%
UFRJ	R\$ 4.952.300.578,82	R\$ 3.854.223.145,52	8%	8%
UFRRJ	R\$ 685.648.373,05	R\$ 628.630.048,18	1%	1%
UNIRIO	R\$ 734.958.522,95	R\$ 565.053.149,47	1%	1%
Subtotal	R\$ 9.358.804.842,54	R\$ 7.292.087.416,88	15%	14%
DEMAIS	R\$ 54.465.203.680,03	R\$ 43.567.435.788,69	85%	86%
Total	R\$ 63.824.008.522,57	R\$ 50.859.523.205,57	100%	100%

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

3 METODOLOGIA

Quanto aos meios, este estudo se classifica como estudo de casos múltiplos, pesquisa de campo, bibliográfica e documental.

Trata-se de um estudo de casos múltiplos, porque, segundo Yin (2010), contém mais do que um único caso, visto que se pretende demonstrar uniformidade ou contraste dos dados coletados nas universidades federais do estado do Rio de Janeiro (UFF, UFRJ, UFRRJ e Unirio). Foi realizada uma pesquisa de campo, pois tratou de uma investigação sobre os procedimentos contábeis relativos ao patrimônio cultural junto aos entes federais tomando como amostra as universidades federais do estado do Rio de Janeiro, por meio de aplicação de um questionário para a coleta de dados junto aos setores de controle patrimonial das referidas instituições. O questionário foi estruturado considerando primeiro o Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), um Anexo da Portaria STN nº 548/2015, que estabelece prazos-limite obrigatórios relativos à implantação dos Procedimentos/requisitos Contábeis Patrimoniais na União, nos estados, nos municípios e no Distrito Federal. Para esta pesquisa considerou-se apenas o prazo-limite referente aos bens do patrimônio cultural da União. A segunda parte no questionário considerou os itens da NBC TSP 07-Ativo Imobilizado, que tratam do patrimônio cultural.

Tratou-se, igualmente, de pesquisa bibliográfica, por ter apresentado fundamentação teórica do tema mensuração de patrimônio cultural. Por fim, caracteriza-se também como documental em razão da análise de documentos relativos às referidas instituições de ensino desta amostra, bem como anuários e informações estatísticas do TCU.

Quanto aos fins, classifica-se como descritiva, pois se pretende verificar a situação atual das universidades federais do estado do Rio de Janeiro quanto à visão verdadeira de seus patrimônios culturais, ou seja, se estão subavaliados ou não e ainda, se são adotados os procedimentos técnicos de mensuração do patrimônio cultural.

4 RESULTADOS

A análise dos resultados foi dividida considerando a mesma estrutura do questionário aplicado às universidades estudadas, conforme os Quadros 1 e 2.

4. 1 Anexo da Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015

O Quadro 1 traz um resumo do questionário a respeito do que é estabelecido à União pelo Anexo PIPCP da Portaria STN nº 548/2015.

O Quadro 2 e os Gráficos mostram os resultados obtidos nos questionamentos a respeito do prazo-limite, 31/12/20, estabelecido à União pelo anexo da Portaria STN nº 548/2015, para a preparação de sistemas e outras providências de implantação para o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do Patrimônio Cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível de registro segundo IPSAS, NBC TSP e MCASP).

Quadro 1: Resumo da 1ª parte do questionário

PORTARIA STN nº 548, DE 24 DE SETEMBRO DE 2015	
1. Considerando prazo-limite, 31/12/2020, esta Universidade já preparou sistemas e tomou outras providências para cumprir esse prazo-limite?	4. Se houve dificuldades na implementação de procedimentos e sistemas, quais seriam as DIFICULDADES GERAIS?
2. No caso de resposta positiva ou sim parcialmente, houve alguma DIFICULDADE na preparação de sistemas e outras providências de implantação?	5. Indique quais DIFICULDADES para não ter preparado sistemas e tomado outras providências?
3. Se a resposta ao questionamento de nº 2 tenha sido SIM, quais as DIFICULDADES ESPECÍFICAS?	6. Quais DIFICULDADES ESPECÍFICAS para não ter preparado sistemas e implementado outras providências?

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Quadro 2: Pergunta 1 do questionário

OPÇÕES	UFF	UFRJ	UFRRJ	UNIRIO
Sim				
Sim, parcialmente				
Não	X	X	X	X

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Considerando esse prazo-limite, foi questionado às Universidades se já havia essa preparação de sistemas e outras providências para cumprir esse prazo-limite estabelecido. Verifica-se no Quadro 2 que nenhuma das Universidades preparou ou tomou outras providências, nem mesmo parcialmente.

Na pergunta 2 todas as universidades responderam que houve dificuldade. Ainda sobre o prazo-limite, foi questionado às Universidades se houve dificuldades específicas para a prepara-

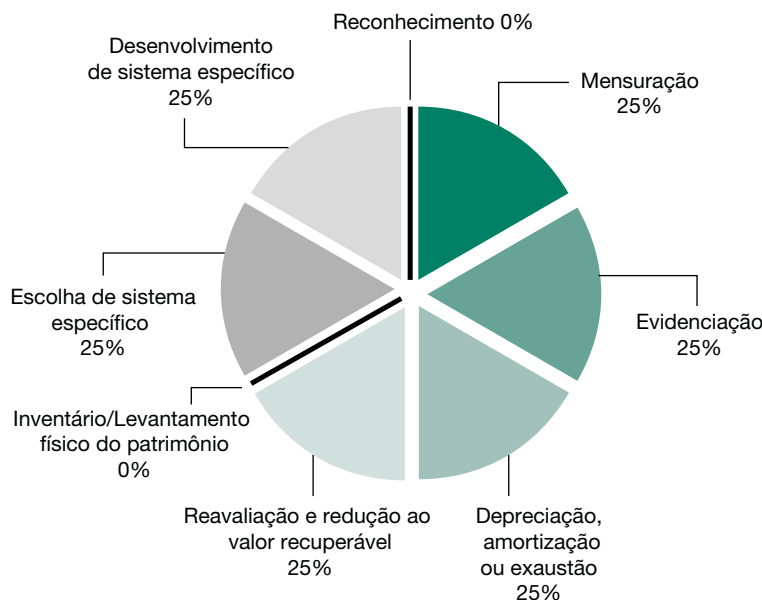
ção de sistemas e outras providências de implantação. Conforme o Gráfico 1, uma Universidade alegou dificuldades específicas.

Quanto às dificuldades gerais, 50% apontaram dificuldades gerais, conforme mostra o Gráfico 2. Nota-se que nenhuma Universidade alegou resistência dos profissionais.

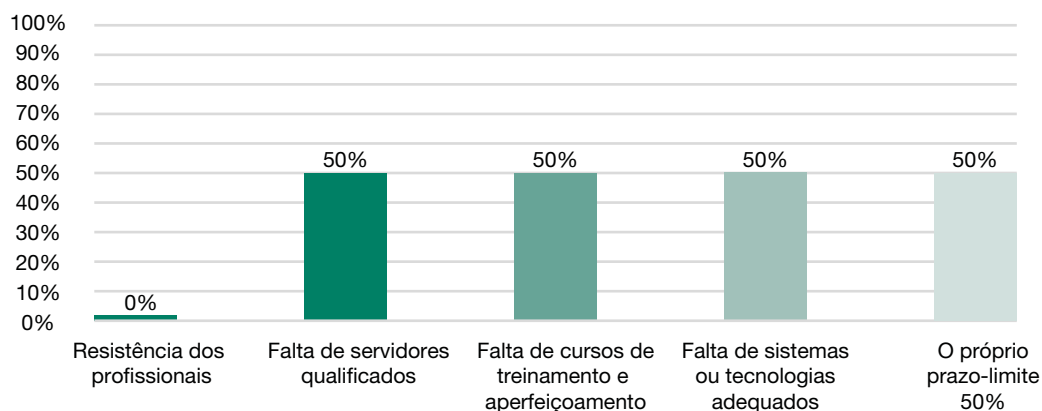
Questionou-se ainda quais dificuldades não permitiram o preparo dos sistemas e a tomada de outras providências para cumprir os requisitos necessários ao controle do patrimônio cultural e o atendimento do prazo-limite. O Gráfico 3 mostra que todas apontaram dificuldades, destaque às dificuldades com Recursos Organizacionais como Sistemas, Departamentos e Processos, as quais foram apontadas por todas as Universidades.

O Gráfico 4 se refere às dificuldades as específicas em relação ao não cumprimento de preparo de sistemas e implementação de outras providências que a Portaria estabelece. Nota-se que se repetem as mesmas porcentagens do Gráfico 3 referentes a Sistemas e Resistências dos Profissionais, 100% e 0% respectivamente.

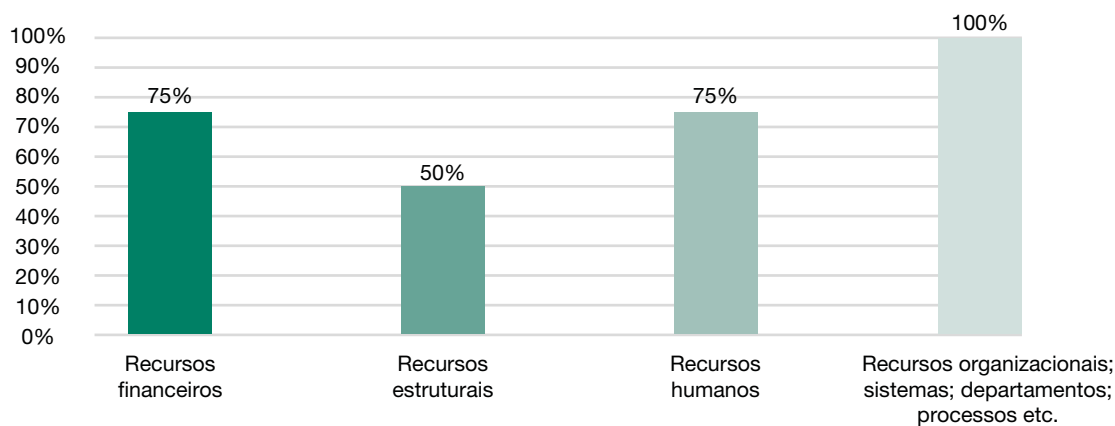
Gráfico 1: Pergunta 3 do questionário



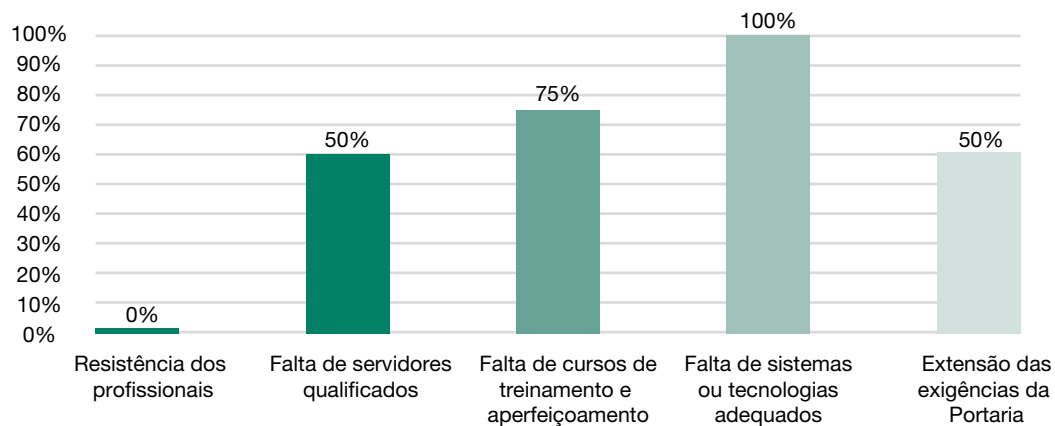
Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Gráfico 2: Pergunta 4 do questionário

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Gráfico 3: Pergunta 5 do questionário

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Gráfico 4: Pergunta 6 do questionário

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

4. 2 NBC TSP 07-Ativo Imobilizado

O Quadro 3 traz um resumo do questionário a respeito do que é estabelecido pela NBC TSP 07-Ativo Imobilizado.

Os resultados a seguir são referentes à segunda parte do questionário e abordam as exigências da NBC TSP-Ativo Imobilizado no que tange ao patrimônio cultural.

A NBC TSP 07-Ativo Imobilizado não exige que a entidade pública reconheça o patrimônio cultura como ativo imobilizado, mas a entidade que o reconhecer deverá aplicar as exigências de Divulgação e pode, mas não é obrigado, aplicar as exigências de Mensuração. Diante disso, questionou-se às Universidades se há o reconhecimento de todos os seus Patrimônios Culturais como ativo imobilizado.

Como demonstra o Gráfico 5, apenas 50% das Universidades pesquisadas reconhecem o patrimônio cultural como ativo imobilizado.

O Gráfico 6 representa o resultado ao seguinte questionamento: O fato da Norma não exigir o reconhecimento é o

principal motivo do não reconhecimento do patrimônio cultural como ativo imobilizado? A maioria, 50%, afirmou que sim.

Ainda sobre a exigência da Norma, foi questionado às Universidades se elas aplicam a exigência de mensuração e divulgação. O Gráfico 7 mostra que 100% não aplicam a exigência da mensuração, já a exigência de divulgação apenas 25% aplicam.

No item 12 da NBC TSP 07 exige a divulgação de informações sobre os ativos reconhecidos e enfatiza essa exigência aos itens do Patrimônio Cultural reconhecidos. Coloca ainda 5 tipos de informações que devem ser divulgadas. Considerando isso, as universidades foram questionadas a esse respeito. O Gráfico 8 mostra que as universidades não cumprem essa exigência na maioria das informações.

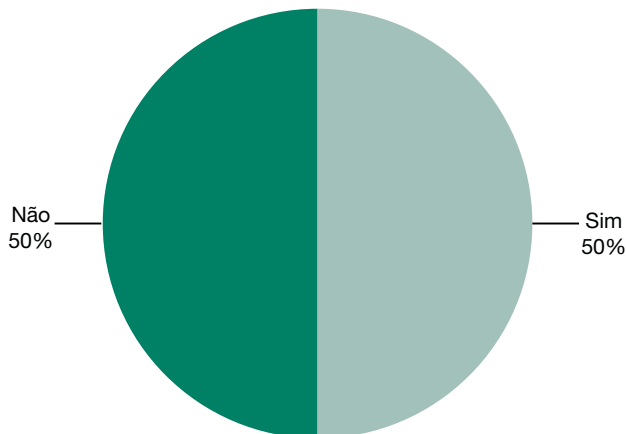
Um resultado muito importante para esta pesquisa é a *Avaliação Adequada* atribuída ao Patrimônio Cultural. O Gráfico 9 demonstra que 75% das Universidades consideram que no máximo 40% de seu Patrimônio Cultural está avaliado adequadamente.

Quadro 3: Resumo da 2ª parte do questionário

NBC TSP 07-ATIVO IMOBILIZADO	
7. A Norma não exige que reconheça o patrimônio cultural. Esta universidade reconhece todos os itens do seu patrimônio cultural como ativo imobilizado?	11. A Norma exige que as entidades divulguem as informações sobre os ativos reconhecidos. Esta universidade divulga as informações exigidas?
8. Caso a universidade NÃO reconheça todo o seu patrimônio cultural. A Norma não exigir o reconhecimento é o principal motivo desse não reconhecimento?	12. Como esta universidade considera, percentualmente, a avaliação adequada de seu patrimônio cultural?
9. Aplica as exigências de DIVULGAÇÃO, no patrimônio cultural reconhecido como ativo imobilizado?	13. Considera os bens do patrimônio cultural, reconhecidos ou não, que esses bens possam estar SUBAVÁLIDOS?
10. Esta universidade aplica as exigências de MENSURAÇÃO, no caso dos itens do patrimônio cultural que ela reconhece como ativo imobilizado?	14. Relacione quais métodos esta universidade aplica na mensuração dos bens do seu patrimônio cultural.

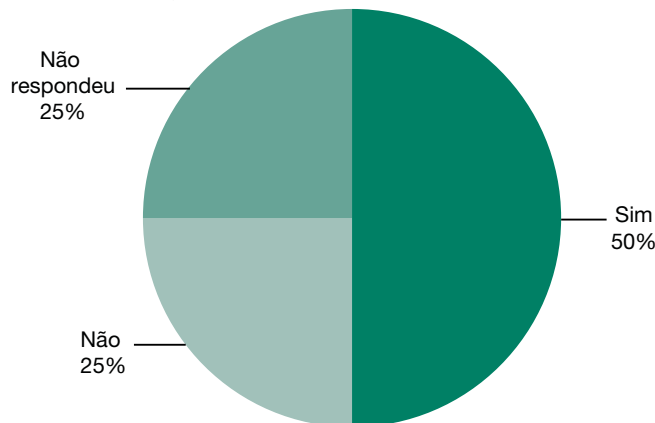
Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Gráfico 5: Pergunta 7 do Questionário



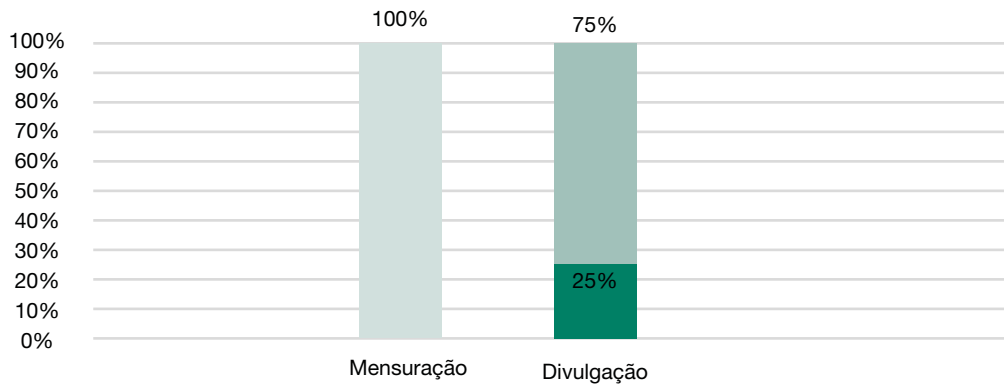
Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Gráfico 6: Pergunta 8 do questionário



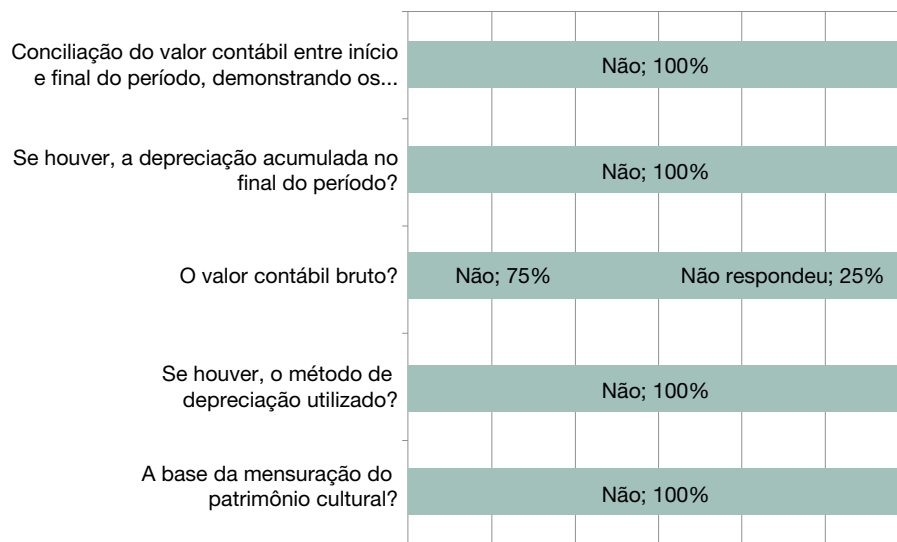
Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Gráfico 7: Perguntas 9 e 10 do questionário



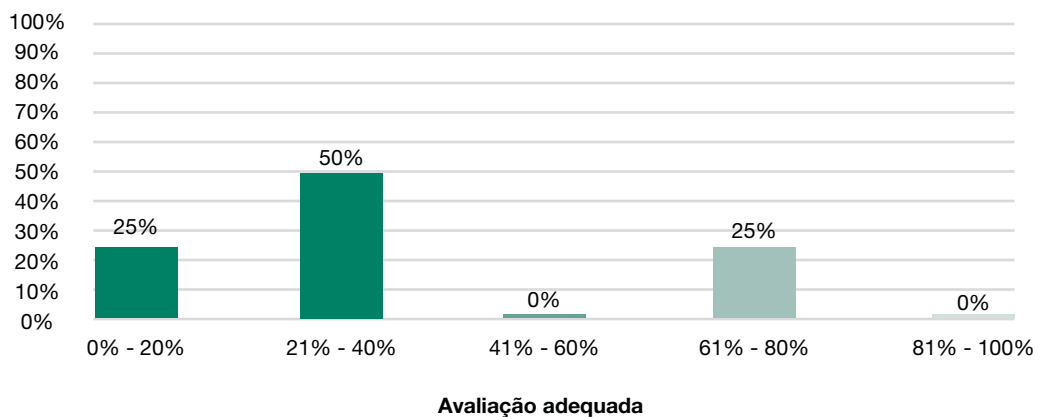
Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Gráfico 8: Pergunta 11 do questionário



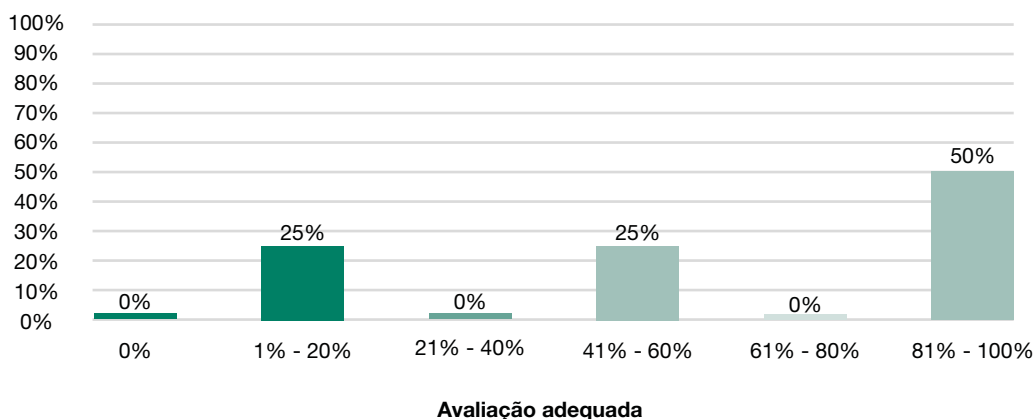
Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Gráfico 9: Pergunta 12 do questionário



Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Gráfico 10: Pergunta 13 do questionário

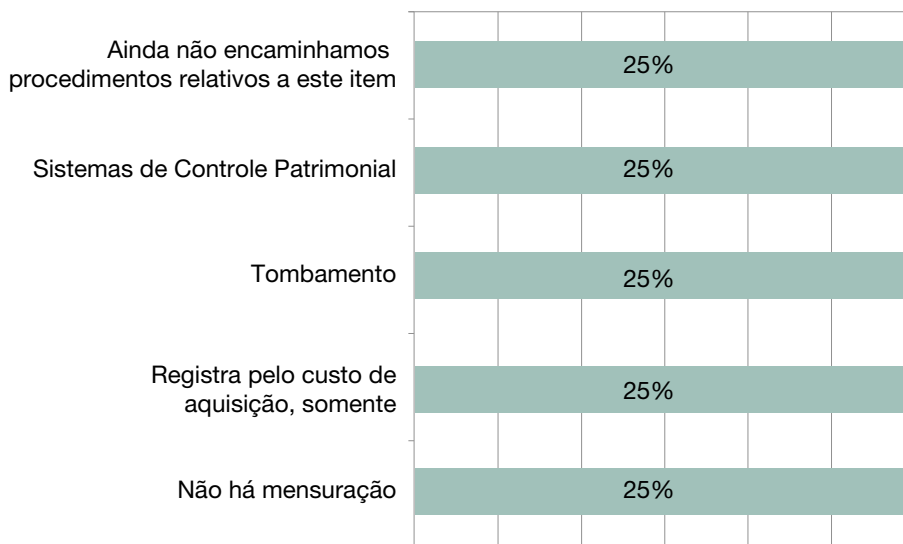


Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Igualmente importante é a *Avaliação Inadequada* do patrimônio cultural. Conforme o Gráfico 10, o percentual das Universidades que consideram seu patrimônio cultural subavaliado é maior entre 81% e 100%, 50%. Entre 41% e 60% o percentual é de 25%, resultado que condiz com o demonstrado pelo Gráfico 8.

Por fim, o Gráfico 11 apresenta quais métodos as universidades aplicam na mensuração do patrimônio cultural reconhecido como ativo. Nota-se que a maioria aplica pelo menos um método de mensuração, porém nenhuma apresentou um dos métodos que constam na revisão de literatura.

Gráfico 11: Pergunta 14 do questionário



Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

5 CONCLUSÃO

Com base nos dados coletados junto aos profissionais responsáveis pelo controle patrimonial das universidades federais do estado do Rio de Janeiro, constata-se, na condição de amostra, que 100% das instituições ainda mantêm a metodologia de mensuração pelo custo histórico para o patrimônio cultural, visto que não houve, até o momento, a adequação

às mudanças preconizadas pelos conceitos internacionais de contabilidade, bem como aos requisitos da Portaria STN nº 548/2015 e preparação para o atendimento do prazo-limite. Além disso, as instituições demonstram preocupação pelas dificuldades encontradas para o atendimento de questões específicas, como: (1) sistemas de informações; (2) determinação de metodologia de mensuração; (3) aplicação de métodos de depreciação/amortização/exaustão; (4) aplicação

de metodologia de redução ao valor recuperável de ativos; e (5) requisitos de divulgação das informações.

Os Gráficos 2 e 3 confirmam as dificuldades encontradas pelas instituições: todas afirmam que seus profissionais não apresentam resistência às referidas mudanças e adequações, mas 50% observaram a ausência de capacitação (treinamentos e aperfeiçoamentos) e novamente a ausência de Sistemas de Informações para o controle patrimonial adequado, fato que foi atribuído por 50%, ou seja, a falta de recursos estruturais capazes de operacionalizar os setores de controle patrimonial, não obstante, 75% das instituições atribuíram às dificuldades a falta de recursos financeiros e 100% a dificuldades relativas aos recursos organizacionais, dentre estes, estruturas departamentais, definição de processos e rotinas organizacionais.

No que se refere ao reconhecimento do patrimônio cultural, ou seja, o registro em contas específicas e a evidenciação em suas peças contábeis, somente 50% das instituições afirmaram que mantêm este registro. Neste sentido, a pesquisa sugere que 50% das instituições, por falta de legislação mais rígida, não realizaram adequadamente os registros.

Um dos pontos fundamentais para o patrimônio cultural é a mensuração adequada às metodologias preconizadas pelos conceitos internacionais de contabilidade. Em alinhamento à afirmação de que as metodologias ainda não foram adequadas, 100% das instituições afirmaram não mensurar os seus patrimônios culturais e 75% afirmam não divulgar informações sobre eles. Além disso, 100% das instituições não atendem aos seguintes requisitos de divulgação do patrimônio cultural: (1) conciliação dos saldos iniciais com os saldos do encerramento do exercício financeiro; e (2) apresentam as depreciações acumuladas e seus respectivos métodos de cálculo, bem como a base de mensuração deste patrimônio.

Entretanto, opondo-se aos dados anteriores, no quesito de *avaliação adequada do patrimônio cultural*, a percepção de 75% dos setores de controle patrimonial dessas instituições é de que aproximadamente 40% de seu patrimônio cultural é mensurado. Por outro lado, no quesito de *avaliação inadequada do patrimônio cultural*, 50% das instituições considera que entre 81% a 100% deste patrimônio encontra-se mensurado inadequadamente, inclusive, somente 25% de tais instituições conseguiu relacionar um método de mensuração deste patrimônio realizado por seus controles, *custo de aquisição*, porém os conceitos internacionais de contabilidade não consideram tal método adequado à natureza deste patrimônio.

Com base nos dados coletados junto às quatro universidades federais do estado do Rio de Janeiro ou 6,35% do total de 63 universidades federais distribuídas por todo o Brasil, e que compôs uma amostra relativa aos entes da União, o estudo sugere que o patrimônio cultural brasileiro esteja subavaliado nos respectivos registros contábeis, mas não é capaz de generalizar os resultados a todos os entes da União, por abranger apenas o segmento das universidades. Além disso, observou-se a necessidade de aumento das exigências de controle do patrimônio cultural brasileiro, em alinhamento à Portaria STN nº 548/2015, mas entendendo que a ausência de recursos financeiros, estruturais e de capacitação de suas instituições são os principais impeditivos à salvaguarda do patrimônio cultural, os quais em última análise representam parte da história do país. Este estudo deixou claro que independentemente da determinação de *prazo-limite* para a adequação das instituições, será preciso estabelecer em âmbito nacional, condições de capacitação e estruturação dos setores de controle patrimoniais das instituições para o alcance de um efetivo controle.

REFERÊNCIAS

ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Financial reporting exposure draft: "heritage assets"*. London: ASB, 2008. Disponível em: <http://bit.ly/2YY7xn1>. Acesso em: 15 abr. 2019.

BRASIL. Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. *Diário Oficial da União*: Brasília, DF, 17 mar. 1964. Disponível em: <http://bit.ly/2r1l1du>. Acesso em: 30 mar. 2018.

BRASIL. Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. *Diário Oficial da União*: Brasília, DF, 4 maio 2000. Disponível em: <http://bit.ly/2st8WG5>. Acesso em: 1 abr. 2018.

BRASIL. Portaria n.º 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas [...]. *Diário Oficial da União*: Brasília, DF, 25 ago. 2008. Disponível em: <http://bit.ly/2LXuscU>. Acesso em: 24 jun. 2019.

BRASIL. Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais. Anexo à Portaria STN n.º 548, de 24 de setembro de 2015. *Diário Oficial da União*: Brasília, DF, 29 set. 2015a. Disponível em: <http://bit.ly/2qZ37jp>. Acesso em: 1 abr. 2018.

BRASIL. Portaria n.º 548, de 24 de setembro de 2015. Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação [...]. *Diário Oficial da União*: Brasília, DF, 29 set. 2015b. Disponível em: <http://bit.ly/2PPHni9>. Acesso em: 1 abr. 2018.

BRASIL. Decreto nº 9.003, de 13 de março de 2017. Aprova a Estrutura Regimental e Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança do Ministério da Fazenda, remaneja cargos [...]. *Diário Oficial União*: Brasília, DF, 13 mar. 2017a. Disponível em: <http://bit.ly/2EokuNB>. Acesso em: 23 jun. 2019.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Relatório de gestão do exercício de 2017*. Brasília, DF: TCU, 2017b. Disponível em: <http://bit.ly/38TKUF4>. Acesso em: 19 jun. 2019.

CAMPOS, L. A.; SANTOS, V. A.; LIMA, D. V. Ativos culturais: uma análise do tratamento contábil em cidades históricas do estado de Goiás. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v. 12, n. 3, p. 6-25, 2016. Disponível em: <http://bit.ly/2Pqbmy8>. Acesso em: 17 abr. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.374 de 2011. Dá nova redação à NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL: estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro. Brasília, DF: CFC, 2011. Disponível em: <http://bit.ly/35svW6N>. Acesso em: 23 maio 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, de 23 de setembro de 2016*. Brasília, DF: CFC, 2016. Disponível em: <http://bit.ly/34uryTk>. Acesso em: 2 jul. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 07, de 22 de setembro de 2017. Brasília, DF: CFC, 2017a. Disponível em: <http://bit.ly/35unfsx>. Acesso em: 26 nov. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *NBC TG 27 (R4): ativo imobilizado*. Brasília, DF: CFC, 2017b. Disponível em: <http://bit.ly/2YY5ek6>. Acesso em: 26 nov. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 08, de 22 de setembro de 2017. Brasília, DF: CFC, 2017c. Disponível em: <http://bit.ly/35unfsx>. Acesso em: 26 nov. 2018.

FREIRE, A. P. F.; CAVALCANTE, P. R. N.; LEITE FILHO, P. A. M. L. Heritage asset: uma proposta de mensuração com base em critérios encontrados na Teoria Econômica. *Pensar Contábil*, Rio de Janeiro, v. 19, n. 68, p. 17-27, 2017. Disponível em: <http://bit.ly/2PSb56b>. Acesso em: 5 abr. 2018.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS. *IAS 16 Imobilizado, dezembro de 2003*. London: IFRS, 2003. Disponível em: <http://bit.ly/38ldid3>. Acesso em: 18 jun. 2019.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS. *Estrutura conceitual para relatório financeiro, setembro de 2010*. London: IFRS, 2010. Disponível em: <http://bit.ly/2M0def6>. Acesso em: 18 jun. 2019.

PIRES, C. B. *et al.* Heritage assets: desafios para a sua mensuração. *Universitas Gestão e TI*, Brasília, DF, v. 7, n. 1-2, p. 63-73, 2017. Disponível em: <http://bit.ly/2PPhkYx>. Acesso em: 16 abr. 2019.

SOUZA, S. C. S. de. *et al.* Valoração dos ativos culturais: o caso do Teatro Amazonas. *Pensar Contábil*, Rio de Janeiro, v. 21, n. 74, p. 46-59, 2019. Disponível em: <http://bit.ly/2PQsP1J>. Acesso em: 28 maio 2019.

TAVARES, A. L.; GONÇALVES, R. S.; NIYAMA, J. K. Heritage assets: uma análise comparativa das normas emanadas do FASB, ASB e CFC. *ASAA*, Blumenau, v. 3, n. 1, p. 65-89, 2010. Disponível em: <http://bit.ly/2toUgs4>. Acesso em: 5 abr. 2018.

YIN, R. K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.