

# Heritage Assets: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação em Museus

Charline Pires<sup>1</sup> , Jorge Katsumi Niyama<sup>2</sup> , Ilse Maria Beuren<sup>3</sup> , Ernani Ott<sup>4</sup> 

<sup>1</sup>Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo-RS, Brasil.

<sup>2</sup>Universidade de Brasília, Brasília-DF, Brasil.

<sup>3</sup>Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis-SC, Brasil.

<sup>4</sup>Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo-RS, Brasil.



<sup>1</sup>charlinepires@unisinos.br

<sup>2</sup>jorgekatsumi@gmail.com

<sup>3</sup>ilse.beuren@gmail.com

<sup>4</sup>ernani@unisinos.br

## Editado por:

Orleans Silva Martins

Paulo Roberto da Cunha

## Resumo

**Objetivos:** O estudo objetiva investigar a forma como os *heritage assets* são reconhecidos, mensurados e evidenciados pelos museus.

**Método:** Uma pesquisa documental foi realizada com abordagem quali-quantitativa. Analisaram-se as demonstrações contábeis de 42 museus australianos, 25 neozelandeses e 171 ingleses, totalizando uma amostra de 238 entidades. Os dados foram analisados considerando-se as dimensões definidas conforme os itens apresentados das normas AASB 116, PBE IPSAS 17 e FRS 102.

**Resultados:** Os resultados da análise documental revelaram a adoção de diferentes práticas, seja quando observados os museus de um mesmo país, ou quando da comparação entre os países. Na Austrália predominaram museus que capitalizam seus *heritage assets* de forma plena, enquanto no Reino Unido a maioria dos museus adotou a abordagem mista ou não reconheceram esses ativos. A Nova Zelândia, por sua vez, apresenta um cenário intermediário, com entidades divididas entre essas duas possibilidades.

**Contribuições:** O estudo contribui para a compreensão dos limites de aplicação dos padrões vigentes, levando a reflexões sobre os tratamentos mais adequados no contexto das organizações investigadas.

**Palavras-chave:** *Heritage assets*. Reconhecimento. Mensuração. Evidenciação.

## Como citar:

Pires, C., Niyama, J. K. ., Beuren, I. M. ., & Ott, E. (2022). Heritage Assets: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação em Museus. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 15(1). <https://doi.org/10.14392/asaa.2022150103>

Recebido: Maio 23, 2021  
Revisões requeridas: Abril 21, 2022  
Aceito: Junho 18, 2022

## Introdução

A definição de critérios para o reconhecimento, mensuração e evidenciação é fundamental para que ativos sejam adequadamente representados nas demonstrações contábeis. Para Craig et al. (2012, p. 1025), “a mensuração da riqueza é um desafio permanente e inerente à profissão contábil”, sendo que a maior dificuldade está em definir que valores devem ser atribuídos aos ativos que a compõem. Quando esses ativos possuem atributos peculiares, como ocorre com os *heritage assets* (HA), essa tarefa pode ser ainda mais complexa, uma vez que as características desses bens podem dificultar o seu tratamento contábil (Biondi & Lapsley, 2014).

Neste cenário, tanto entidades governamentais quanto entidades sem fins lucrativos são desafiadas a escolher os critérios que permitam o adequado tratamento contábil desses ativos, pois precisam prestar contas à sociedade acerca dos *heritage assets* que estão sob sua administração. O fazem em suas demonstrações contábeis sem que exista, atualmente, um consenso sobre quais são os caminhos a serem seguidos para o seu reconhecimento, mensuração e divulgação, sendo essa falta de alinhamento relatada, por exemplo, por Aversano et al. (2020) e De Wolf et al. (2021).

Entre os estudiosos do tema, tem-se aqueles que defendem o seu reconhecimento no Balanço Patrimonial (Pallot, 1990; Micallef & Peirson, 1997) e aqueles que acreditam que isso não é possível sem que a situação econômico-financeira da entidade detentora desses ativos seja distorcida (Mautz, 1988; Carnegie & Wolnizer, 1995; Barton, 2000; Biondi & Lapsley, 2014). Da mesma forma, diversas são as bases de mensuração analisadas e, na maioria das vezes, criticadas (Carnegie & Wolnizer, 1995; Porter, 2004; Barton, 2005; Landriani & Pozzoli, 2014; Anessi-Pessina et al., 2020; De Wolf et al., 2021; Biondi et al., 2021). Quanto às informações a serem divulgadas, tanto a divulgação de informações financeiras como não financeiras é recomendada, embora ainda não se tenha clareza de quais seriam (Barker, 2006; Wild, 2013; Ouda, 2014; Aversano et al., 2019).

A falta de consenso entre os estudos acadêmicos também é percebida nas normas contábeis aplicáveis aos *heritage assets*. Cita-se como exemplos as normas contábeis da Austrália, Canadá, Estados Unidos, Nova Zelândia e Reino Unido, indicados por diversos autores (Wild, 2013; Biondi & Lapsley, 2014; Ouda, 2014; Ellwood & Greenwood, 2016) como os precursores da adoção do regime de competência no setor público.

As normas canadenses e americanas estabelecem que as informações relacionadas a esses ativos devem ser evidenciadas apenas em notas explicativas, sem apresentar valores monetários, enquanto os padrões australianos, neozelandeses e ingleses requerem que esses elementos sejam capitalizados.

O *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), responsável pela emissão das normas contábeis aplicáveis ao setor público, também não tem uma resposta definitiva quanto ao tratamento contábil dos *heritage assets* (Aversano et al., 2020; Biondi et al., 2021). Atualmente, orientações sobre a contabilização desses itens constam apenas no *IPSAS 17- Property, Plant and Equipment*, que permite, mas não exige, o reconhecimento desses ativos (IPSASB, 2006). Ao permitir que as entidades escolham qual abordagem adotar, uma variedade de práticas diferentes pode surgir, comprometendo a comparabilidade das informações divulgadas (Aversano et al., 2020; Biondi et al., 2021; Ferri et al., 2021).

Nesse cenário de incerteza quanto aos procedimentos contábeis aplicáveis, e tendo em vista que as próprias normas oferecem flexibilidade para que sejam realizadas escolhas, diferentes procedimentos podem ser verificados, conforme revelam as pesquisas de West e Carnegie (2010), Adam et al. (2011), Rua e Buch Gómez (2012), Carnegie et al. (2013), Campos et al. (2016), Ellwood e Greenwood (2016) e Ferri et al. (2021), que figuram entre estudos teórico-empíricos identificados que abordam sobre essas questões. Adicionalmente, Biondi et al. (2021) indicam que um estudo realizado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) apontou que os *heritage assets* foram reportados por apenas 43% dos governos membros devido à falta de orientações claras para o tratamento contábil e as dificuldades envolvidas na mensuração desses itens.

Assim, uma lacuna é percebida quanto às orientações presentes nas normas contábeis e a forma como são implementadas pelas entidades, o que leva à formulação do seguinte problema de pesquisa: Como os *heritage assets* são reconhecidos, mensurados e evidenciados pelos museus? Neste sentido, este estudo objetiva investigar a forma como os *heritage assets* são reconhecidos, mensurados e evidenciados pelos museus da Austrália, Nova Zelândia e Reino Unido, sendo o foco de análise as demonstrações contábeis do período

2015/2016 dessas entidades.

A opção pela investigação de museus está relacionada ao fato de que essas organizações possuem características que as definem como detentoras naturais de *heritage assets* (ICOM, 2018a). A escolha destes países decorre do fato de que são apontados na literatura como pioneiros na adoção da contabilidade por competência no setor público, prevendo normas que requerem a capitalização de *heritage assets* (Carnegie & Wolnizer, 1995; Porter, 2004; Landriani & Pozzoli, 2014). O período de análise foi escolhido pelo fato de 2016 ser o primeiro ano em que todas as normas vigentes foram adotadas nas entidades dos três países investigados.

Esta pesquisa se justifica pela necessidade de compreender o que já preveem as normas contábeis voltadas a esse tema, assim como quais são os critérios efetivamente adotados nas entidades que estão sujeitas a essas normatizações, principalmente porque a escassa literatura empírica revelou um aparente descolamento entre as normas e a prática (West & Carnegie, 2010; Adam et al., 2011; Rua & Buch Gómez, 2012; Carnegie et al., 2013; Campos et al., 2016; Ellwood & Greenwood, 2016; Ferri et al., 2021).

Ao analisar as práticas que se tornaram difundidas a despeito do que preveem as normas contábeis, os resultados contribuem com a literatura ao revelar os limites de aplicação dos padrões vigentes na contabilização de ativos com características especiais, como é o caso dos *heritage assets*. Também trazem implicações práticas, na medida em que fornecem subsídios aos órgãos normatizadores que podem contribuir para a definição de orientações mais adequadas ao contexto das organizações investigadas. Por fim, o impacto social da pesquisa reside na possibilidade de gerar *insights* que melhorem a prestação de contas das entidades detentoras desses bens que são de interesse público.

## 2 Referencial Teórico

### 2.1 Definição e tratamento contábil dos *heritage assets*

Não há uma definição legal, formal ou contábil única de *heritage assets* (Wild, 2013; Biondi & Lapsley, 2014; Aversano et al., 2020; Biondi et al., 2021). De acordo com Adam et al. (2011, p. 107), “é mais fácil nomear esses ativos do que os definir em uma estrutura conceitual ou padrão contábil, mesmo em uma única língua”. Segundo Aversano et al. (2020), ainda não existe uma definição formal amplamente aceita, de forma que a inclusão de determinado ativo na categoria de *heritage*

*asset* deve considerar alguns critérios como: (a) a existência de restrições para a sua venda; (b) o fato de que seu valor deriva da impossibilidade de ser substituído ou reproduzido; e (c) a sua vida útil indefinida.

Organismos contábeis propuseram uma definição para *heritage assets* com o intuito de definir o escopo contábil de suas normas (Landriani & Pozzoli, 2014). Dentre estas, pode-se citar o PBE IPSAS 17 - *Property, Plant and Equipment*, emitido pelo *External Reporting Board* (XBR), vigente na Nova Zelândia, que aduz que os ativos descritos como *heritage assets* são definidos em função do seu significado cultural, ambiental e histórico.

A norma esclarece que os seguintes fatores caracterizam esses bens: (a) valores de mercado, exclusivamente, têm poucas chances de refletir plenamente o valor desses ativos; (b) a venda desses ativos pode estar proibida ou pelo menos restrita por determinações legais e/ou estatutárias; (c) esses bens são insubstituíveis; (d) ainda que a condição física se deteriore com o passar do tempo, esses ativos tendem a se valorizar; (e) a vida útil é de difícil estimativa; e (f) normalmente esses ativos não são mantidos pela sua capacidade de gerar fluxos de caixa, visto que obstáculos legais ou sociais podem restringir o seu uso para essa finalidade (XBR, 2014).

No âmbito das normas internacionais, a definição de *heritage assets* está prevista no IPSAS 17- *Property, Plant and Equipment* emitido pelo IPSASB que, em seus itens 9 e 10, traz a mesma definição já apresentada para o PBE IPSAS 17 da Nova Zelândia. Contudo, o IPSASB lançou, em abril de 2017, o *Consultation Paper - Financial Reporting for Heritage in the Public Sector*. Nesse documento, que aborda sobre o reconhecimento e apresentação dos *heritage assets*, a visão preliminar é de que as seguintes características distinguem o que denominaram de *heritage items* de outros fenômenos: (a) são mantidos indefinidamente para o benefício de gerações presentes e futuras; e (b) sua raridade e/ou significância com relação a aspectos arqueológicos, arquitetônicos, agrícolas, artísticos, culturais, ambientais, históricos, naturais ou científicos justificam esta manutenção (IPSASB, 2017).

Para Biondi e Lapsley (2014), a dificuldade em formular uma definição comum revela os desafios enfrentados para o fornecimento de informações contábeis sobre esses bens. Buch Gómez e Cabaleiro Casal (2008) afirmam que os *heritage assets* correspondem a uma categoria de ativos que figura entre as mais complexas quando se trata da sua incorporação ao sistema contábil.

Em função disso, a literatura revela posicionamentos heterogêneos sobre se/e como isso deve ser realizado (Mautz, 1988; Pallot, 1990; Carnegie & Wolnizer, 1995; Micallef & Peirson, 1997; Barton, 2000; Aversano & Christiaens, 2014; De Wolf et al., 2021).

As opiniões diversificadas sobre a im/possibilidade, a (não)obrigatoriedade e o modo de contabilizar os *heritage assets* fazem com que vários países ainda não tenham adotado padrões que estabeleçam o reconhecimento desses ativos (Hooper et al., 2005), ao passo que Áustria, Bélgica, Croácia, França, Alemanha, Irlanda, Itália, Reino Unido, entre outros já se moveram em direção à sua capitalização, conforme Anessi-Pessina et al. (2020). Para Ellwood e Greenwood (2016), apesar da dificuldade associada ao processo de mensuração e, portanto, de reconhecimento dos *heritage assets*, a tendência é de que governos e órgãos normatizadores requeiram, cada vez mais, a sua inclusão nas demonstrações contábeis.

Dentre os países citados na literatura como precursores na adoção da contabilidade por competência em entidades do setor público, observa-se que o gasto com *heritage assets* ainda deve ser tratado como despesa, de acordo com o estabelecido no *Statement of Federal Financial Accounting Standards 29: Heritage Assets and Stewardship Land*, adotado nos Estados Unidos, e no *PS 3150 - Tangible Capital Assets*, emitido pelo *Public Sector Accounting Board* (PSAB) e em vigência no Canadá. Nesses dois países, as informações sobre *heritage assets* devem ser evidenciadas apenas em notas explicativas, sendo que, enquanto o SFFAS 29 prevê o *disclosure* de informações quantitativas em termos físicos, o PS 3150 requer apenas a descrição da natureza desses ativos.

As normas vigentes na Austrália, Nova Zelândia e Reino Unido, por sua vez, requerem a capitalização dos *heritage assets*. Ao definirem o reconhecimento desses ativos, esses padrões diferenciam-se do IPSAS 17, que permite, mas não exige, a contabilização desses elementos.

Na Austrália, o *Australian Accounting Standard AASB 116 - Property, Plant and Equipment* estabelece que o *heritage asset* deve ser reconhecido como ativo se (i) for provável que os benefícios econômicos futuros associados a ele fluirão para a entidade; e (ii) o custo puder ser mensurado com confiabilidade. O *PBE IPSAS 17 - Property, Plant and Equipment*, padrão neozelandês, indica que o reconhecimento como ativo deve ser realizado se (i) for provável que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços associados a esse item fluirão para a sociedade; e (ii) o custo ou *fair value* puder ser mensurado

com confiabilidade. Por fim, a norma inglesa, *FRS 102 - The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland*, indica que os *heritage assets* devem ser reconhecidos quando a informação sobre o custo ou valor desses ativos estiver disponível ou quando essa informação puder ser obtida a um custo que não supere os benefícios decorrentes da sua disponibilização para os usuários das demonstrações contábeis.

Em linhas gerais, as normas vigentes nos diferentes países foco da pesquisa assemelham-se quanto às orientações relacionadas à mensuração inicial e mensuração subsequente dos *heritage assets* contabilizados. Quanto à evidenciação, o AASB 116 não estabelece regras específicas para a divulgação dos *heritage assets*. A entidade deve observar as definições aplicáveis aos imobilizados. No caso do PBE IPSAS 17, além dos requisitos definidos para todas as classes de imobilizado, a entidade precisa apresentar uma descrição dos *heritage assets* por ela mantidos e que não foram reconhecidos nas demonstrações contábeis, assim como, quando estiverem disponíveis, estimativas dos valores destes ativos. O FRS 102, por sua vez, apresenta requisitos específicos para o *disclosure* dos ativos capitalizados e não capitalizados, e requer que os *heritage assets* sejam divulgados separadamente dos demais ativos fixos.

Assim é possível afirmar que, nos três países, as normas indicam a possibilidade de diferentes tratamentos, pois o reconhecimento dos *heritage assets* não é obrigatório em alguns casos, assim como são vários os caminhos para a mensuração inicial dos itens adquiridos em transações não comerciais e para a mensuração subsequente de todos os ativos. Da mesma forma, podem variar as informações, muitas vezes de caráter qualitativo e/ou quantitativo não monetário, a serem divulgadas nas demonstrações contábeis.

## 2.2 Estudos anteriores sobre o tema

Os diferentes posicionamentos verificados na literatura sobre o reconhecimento dos *heritage assets* também são observados em estudos teórico-empíricos.

West e Carnegie (2010) analisaram os relatórios anuais de 36 universidades públicas australianas, do período de 2002 a 2006, a fim de verificar como reportavam as coleções das bibliotecas. A pesquisa revelou que os autores chamaram de campo de prática caótico, visto que foi constatada uma diversidade e subjetividade de práticas contábeis, assim como alterações súbitas e

relevantes nos valores reportados em função de mudanças no tratamento contábil. De acordo com os autores, os resultados da pesquisa oferecem suporte empírico aos argumentos daqueles que se opõem ao reconhecimento desses elementos de caráter não financeiro em relatórios financeiros.

Já Carnegie et al. (2013) investigaram 36 universidades públicas australianas para verificar como contabilizavam suas coleções nos relatórios anuais de 2007 a 2011. Os autores verificaram indícios de melhorias, visto que as entidades mostraram estar caminhando para uma harmonização dos procedimentos empregados. Contudo, ainda foi possível verificar a adoção de políticas inconsistentes que acabaram por comprometer os relatórios emitidos.

Adam et al. (2011) investigaram a diversidade de práticas adotadas na Alemanha, Itália e Reino Unido para a contabilização de ativos de infraestrutura, arte e *heritage assets* nas demonstrações contábeis de seis cidades selecionadas. Os autores observaram que, no caso dos *heritage assets*, ainda que as normas emitidas previssem o reconhecimento desses bens, nas cidades houve a opção por reconhecê-los parcialmente ou reconhecê-los por valores notionais. Verificaram que, ainda que as normas dos países investigados guardassem relação, as práticas adotadas eram diferentes. Da mesma forma, foram observadas práticas diversificadas entre as cidades de um mesmo país.

Rua e Buch Gómez (2012) analisaram os critérios de valoração dos bens de domínio público indicados nas normas contábeis e as práticas adotadas por 297 municípios de Portugal, no período de 2005 a 2007. Os autores observaram que as normas permitiam a aplicação de critérios distintos. Entretanto, o uso do custo histórico ainda era predominante, sendo o único adotado em muitos municípios.

O estudo de Campos et al. (2016) buscou identificar as práticas adotadas por duas cidades históricas de Goiás para o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos seus *heritage assets*. A análise indicou que as cidades possuíam obras tombadas que atendiam aos critérios dispostos na Teoria da Contabilidade para serem reconhecidas, mas, apesar disso, não foram encontradas evidências de *heritage assets* contabilizados. Para as autoras, a falta de divulgação pode estar associada ao fato de que não existem normas que especifiquem de forma clara o tratamento contábil a ser dispensado aos ativos dessa natureza.

Ellwood e Greenwood (2016) investigaram a aplicação e os efeitos da contabilização dos *heritage assets* em duas entidades britânicas. As autoras verificaram que, apesar de receberem recursos públicos para o financiamento das suas atividades, as duas organizações do estudo de caso não consideravam a mensuração e evidenciação dos *heritage assets* úteis ou significativas, alegando que esses ativos não poderiam ser negociados e que a divulgação de informações sobre valores e localização desses bens poderia despertar o interesse de ladrões.

Por fim, o estudo de Ferri et al. (2021) analisou as demonstrações contábeis de 1992 a 2019 de 16 grandes instituições culturais sem fins lucrativos australianas a fim de verificar como essas entidades responderam às tensões paradoxais originadas pelo encontro entre as abordagens propostas pela contabilidade e pelos especialistas em *heritage assets* (curadores) para a mensuração das coleções. De acordo com os autores, foi possível observar a persistência, ao longo do tempo, de práticas heterogêneas. Apesar disso, a fase evolutiva atual (2016/2017–2018/2019), caracterizada pelo que os autores chamam de “ajuste mútuo”, revela que as entidades têm conseguido minimizar os impactos negativos decorrentes da atribuição de valores monetários aos *heritage assets*.

Esses resultados reforçam que existe um cenário de múltiplas práticas, mesmo quando as entidades estão sujeitas às mesmas normas contábeis. Evidenciam também que estudos de maior abrangência precisam ser realizados para melhor compreensão dessa heterogeneidade.

### 3 Metodologia

Este estudo documental teve como população museus australianos, neozelandeses e ingleses, detentores de *heritage assets*. A amostra foi formada pelos museus situados na Austrália, Nova Zelândia e Reino Unido cujas demonstrações contábeis para o período de 2015-2016 estavam disponíveis e continham informações sobre *heritage assets*.

Na definição da amostra, constatou-se que não existe um banco de dados *online* que reúne informações sobre os museus em operação no mundo. Conforme o ICOM (2018b), informações sobre museus podem ser acessadas nos *sites* das associações de diferentes tipos de museus ou países. Assim, a partir dessa consulta, foram localizadas 3.020 entidades.

A primeira etapa de seleção da amostra consistiu na verificação do tipo de museu, considerando o seu enquadramento com base na tipologia apresentada por Ambrose e Paine (2012). Todavia, não foram identificados museus privados. Excluíram-se ainda da lista os museus classificados como municipais, universitários e de companhias comerciais, já que nesses casos não são disponibilizadas demonstrações contábeis específicas, sendo as informações contábeis contempladas nas demonstrações dos governos locais, companhias e universidades que detêm os *heritage assets*. Também foram excluídos museus governamentais cujas informações sobre *heritage assets* não estavam disponíveis em demonstrações contábeis específicas, apenas nos relatórios de departamentos do governo.

Após essa verificação, chegou-se a uma amostra inicial de 1.430 organizações que tinham sob sua responsabilidade a administração de 1.781 museus que constavam na relação investigada. Assim, realizou-se a busca das demonstrações contábeis referentes ao período 2015-2016 e das entidades que disponibilizavam informações sobre *heritage assets*, capitalizados ou não. A pesquisa ocorreu a partir da análise dos sites dos museus e dos organismos que são responsáveis pelo registro, regulação e monitoramento das instituições de caridade (sem finalidade lucrativa) em cada país. Com isso, a amostra final da pesquisa foi composta por 238 entidades, sendo 42 australianas, 25 neozelandesas e 171 inglesas.

Os dados foram coletados a partir da leitura das demonstrações contábeis e respectivas notas explicativas, referentes ao período de 2015-2016, disponibilizadas pelas 238 organizações investigadas. Quanto ao tratamento contábil dos *heritage assets*, os dados foram categorizados considerando-se as dimensões de análise definidas conforme os itens apresentados nas normas AASB 116, PBE IPSAS 17 e FRS 102: (a) abordagem de capitalização dos *heritage assets*; (b) reconhecimento inicial; (c) mensuração subsequente; e (d) informações adicionais evidenciadas. Para a análise dos dados categorizados, foram apuradas frequências absolutas e relativas.

## 4 Análise dos Resultados

Na Tabela 1, evidencia-se a abordagem adotada quanto à capitalização dos *heritage assets*, considerando-se a possibilidade de que estes itens podem ser reconhecidos plena ou parcialmente ou que podem não ser contabilizados, já que o AASB 116 e o PBE IPSAS 17

preveem que esses ativos devem ser reconhecidos apenas quando puderem ser mensurados de maneira confiável e que o FRS 102 estabelece que a capitalização deve ocorrer quando as informações sobre o custo ou valor estiverem disponíveis ou puderem ser obtidas a um custo compatível com o benefício gerado para os usuários das demonstrações contábeis.

**Tabela 1** - Abordagem de capitalização dos *heritage assets*

Abordagem	Austrália		Nova Zelândia		Reino Unido		Total	
	fi	%	fi	%	fi	%	fi	%
Capitalização Plena	39	92,9	11	44,0	44	25,7	94	39,5
Capitalização Parcial	3	7,1	7	28,0	80	46,8	90	37,8
Não Capitalização	-	0,0	7	28,0	47	27,5	54	22,7
<b>Total</b>	<b>42</b>	<b>100,0</b>	<b>25</b>	<b>100,0</b>	<b>171</b>	<b>100,0</b>	<b>238</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Elaborada pelos autores.

Conforme Tabela 1, a amostra australiana é composta principalmente por museus em que se reconhecem integralmente os *heritage assets* nas demonstrações contábeis (92,9%), com apenas uma pequena parcela de museus que optou pela abordagem mista. Na Nova Zelândia e Reino Unido os comportamentos são distintos, sendo as escolhas distribuídas entre as três possibilidades. As entidades neozelandesas apresentam preferência pela abordagem de capitalização plena (44,0%), enquanto entre os museus ingleses predomina uma abordagem mista na qual apenas parte dos *heritage assets* são contabilizados (46,8%).

A análise global da amostra indica a predominância de museus em que, pelo menos em parte, se observa a capitalização dos *heritage assets* prevista nas normas contábeis vigentes nos três países investigados. Nota-se, contudo, que em apenas 39,5% houve a opção pelo reconhecimento de todos os ativos dessa natureza, o que indica que em mais da metade da amostra os *heritage assets* não se fazem presentes de forma plena nas demonstrações contábeis. Portanto, mesmo sob regras que apresentam orientações alinhadas, as escolhas diferenciam-se entre os países e dentro de um mesmo país, sendo a Austrália a única exceção.

Entre os museus em que houve o reconhecimento parcial ou não reconhecimento dos *heritage assets*, diversos são os argumentos apresentados. Primeiro, em 56,3% dos museus da amostra a decisão foi não reconhecer os *heritage assets* em função da falta de informações prontamente disponíveis e do custo envolvido na sua obtenção, que é considerado incompatível com os benefícios gerados aos gestores, curadores, público em geral e demais usuários das demonstrações contábeis.

Segundo, observam-se justificativas relacionadas à impossibilidade de mensuração desses ativos de forma confiável com o uso das técnicas de mensuração disponíveis (43,1%).

Além desses motivos, outros argumentos constam nas notas explicativas. O tamanho e a diversidade das coleções são apontados pelos museus como empecilhos para o reconhecimento dos *heritage assets* (9,7%). Outros 8,3% afirmam não reconhecer os *heritage assets* por entenderem que a atribuição de valores financeiros a itens de natureza não financeira distorce o seu significado, já que valores monetários não são capazes de capturar a sua relevância cultural. Outra parte da amostra alega que as características inerentes aos *heritage assets* impedem a sua capitalização. No entendimento destes museus, como são itens de valor inestimável (6,3%) e de natureza cultural e inalienável (5,6%), avaliações que façam sentido aos usuários das demonstrações contábeis não podem ser obtidas.

Dessa forma, as justificativas apresentadas estão em linha com os argumentos expostos por autores como Mautz (1988), Carnegie e Wolnizer (1995), Barton (2000) e Biondi e Lapsley (2014) e identificadas na pesquisa de Ellwood e Greenwood (2016). Por outro lado, divergem da percepção predominante nas Cartas Comentário ao *Consultation Paper* analisadas por De Wolf et al. (2021) que indicam que 84% dos respondentes concordam com o posicionamento do IPSASB de que as características especiais dos *heritage assets* não devem impedir o seu reconhecimento como ativo.

Com relação aos *heritage assets* contabilizados e que foram adquiridos por meio de compra, as três normas estudadas indicam que no reconhecimento inicial a mensuração deve ser feita pelo custo. Não existem, dessa forma, possibilidades de escolha envolvidas nesse procedimento. A análise das demonstrações contábeis revelou, em função disso, poucas variações no que diz respeito à contabilização dos *heritage assets* comprados pelos museus analisados. Em 30,4% dos museus investigados não foram fornecidas informações sobre os critérios adotados no reconhecimento inicial dos *heritage assets*. Para o restante da amostra, a principal base de mensuração foi o custo, seguindo o que indicam as normas contábeis aplicáveis. Verificou-se, contudo, que, principalmente na Austrália e no Reino Unido, é comum que sejam estabelecidas condições que devem ser atendidas para o reconhecimento desses ativos, sendo que apenas *heritage assets* com valor acima do limite definido e/ou considerados relevantes são capitalizados.

Além do reconhecimento dos *heritage assets* comprados, as entidades estudadas podem contabilizar os itens adquiridos em transações não comerciais, principalmente de doações. Nesse caso, o AASB 116, PBE IPSAS 17 e FRS 102 estabelecem que tais ativos devem ser reconhecidos pelo *fair value*. Nas entidades cujos *heritage assets* foram obtidos em transações não comerciais (57,6% da amostra), verificou-se a adoção do *fair value*, conforme preveem as normas contábeis.

Quanto à determinação do *fair value*, as entidades podem recorrer às técnicas e informações diversificadas, sendo que as bases de mensuração mais citadas nos museus que indicaram reconhecer os *heritage assets* pelo *fair value* derivam, no caso dos museus australianos, de julgamento profissional, sendo os valores atribuídos definidos por avaliadores externos (22,6%) e por curadores ou gestores da própria entidade (9,7%). O mesmo pode ser observado nos museus ingleses, sendo que nesse caso também há relatos de que valores de mercado para itens idênticos ou similares são utilizados como base de mensuração (22,1%).

Além dessas bases principais, as entidades também indicaram fazer uso de outras fontes para mensuração dos itens reconhecidos, tais como, o custo do item para o doador ou o valor por ele atribuído (4,7%); avaliações realizadas para fins tributários (4,7%); valores definidos para fins de seguro dos ativos (2,8%); custo de reposição depreciado (1,9%); e custo de reconstrução estimado (0,9%). Entre os museus nos quais os *heritage assets* obtidos em transações não comerciais (20,7%) não são reconhecidos, as justificativas apresentadas são de que os ativos não podem ser mensurados de forma confiável e/ou, por serem doados, os valores dos ativos não estão disponíveis e não podem ser obtidos a um custo compatível.

Depreende-se que, embora a maior parte da amostra que capitaliza parcial ou plenamente os *heritage assets* indique mensurar os ativos pelo *fair value* quando são doados, a heterogeneidade caracteriza o processo de mensuração, uma vez que são diversificadas as formas de determinação desse valor.

Nesse ponto, cabe mencionar que a literatura que trata sobre o tema também não apresenta consenso quanto aos critérios de mensuração a serem adotados. Segundo Biondi et al. (2021), todos os métodos possuem forças e fraquezas que precisam ser consideradas. Barton (2005), por exemplo, critica a utilização do *fair value*, argumentando que, tendo em vista as características

dos *heritage assets*, inexistente um mercado ativo para esse bem e que o preço de mercado, ainda que possa ser identificado, não é capaz de refletir os seus benefícios sociais em função da transferência para um comprador particular. Quanto ao julgamento profissional, tanto Carnegie e Wolnizer (1995) quanto Landriani e Pozzoli (2014) indicam como principal fragilidade o fato de que as preferências pessoais podem influenciar os valores estabelecidos.

Quanto às escolhas que envolvem a mensuração subsequente dos *heritage assets*, segundo as normas AASB 116, PBE IPSAS 17 e a FRS 102, as entidades podem escolher entre o modelo de custo ou de reavaliação, conforme Tabela 2.

**Tabela 2** - Mensuração subsequente dos *heritage assets*

Modelo	Austrália		Nova Zelândia		Reino Unido		Total	
	fi	f%	fi	f%	fi	f%	fi	f%
Modelo de Custo	1	2,4	11	61,1	108	87,1	120	65,2
Modelo de Reavaliação	41	97,6	7	38,9	12	9,7	60	32,6
Ambos	0	0,0	0	0,0	4	3,2	4	2,2
<b>Total</b>	<b>42</b>	<b>100,0</b>	<b>18</b>	<b>100,0</b>	<b>124</b>	<b>100,0</b>	<b>184</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Elaborada pelos autores.

Nota-se que são heterogêneas as práticas adotadas para a mensuração subsequente dos *heritage assets*. Em 65,2% dos museus há adoção do modelo de custo; em 32,6% a opção é pela reavaliação e em 2,2% dos museus da amostra são utilizados os dois modelos. Enquanto na Austrália predominam os museus que adotam o modelo de reavaliação (97,6%), na Nova Zelândia e no Reino Unido predomina a escolha pelo modelo de custo, representando 61,1% e 87,1% da amostra nesses países, respectivamente. Os resultados convergem com as descobertas de Rua e Buch Gómez (2012), que verificaram a predominância do custo histórico como critério de mensuração dos bens de domínio público nos municípios portugueses.

Apesar da sua prevalência, a utilização do custo histórico encontra críticas na literatura, uma vez que: o custo histórico pode perder a sua relevância com o passar do tempo; é difícil atribuir custo histórico para coleções; e o custo histórico não é capaz de refletir os benefícios de ativos com vida útil longa ou indefinida (Carnegie & Wolnizer, 1995; Barton, 2005; Micallef & Peirson, 1997; Porter, 2004).

A escolha do modelo de reavaliação pelas entidades australianas pode estar relacionada ao fato de que 83,3% das entidades da amostra estão sujeitas a outras

regulamentações que dispõem sobre o tratamento contábil dos *heritage assets* e que apresentam orientações ou exigências quanto à adoção do *fair value* após o reconhecimento inicial, ainda que esta não seja uma exigência do AASB 116.

Quanto à forma como a reavaliação é realizada, observou-se nas notas explicativas que são heterogêneos os níveis de detalhamento fornecidos pelas entidades estudadas, bem como são diversificadas as técnicas empregadas e informações (*inputs*) utilizadas para determinar o *fair value* dos *heritage assets* reavaliados. Além da periodicidade de realização das avaliações, as entidades diferenciam-se basicamente em três aspectos: (a) base utilizada para a reavaliação; (b) envolvimento de profissionais independentes; e (c) abrangência.

Com relação à base de mensuração utilizada, verificou-se que as normas contábeis estudadas não determinam uma forma específica para a mensuração do *fair value* dos *heritage assets*. As bases utilizadas nos museus pesquisados distribuem-se conforme indicado na Tabela 3, sendo que mais de uma base pode ser adotada em um mesmo museu.

**Tabela 3** - Base para reavaliação dos *heritage assets*

Base para reavaliação	Austrália (N=41)		Nova Zelândia (N=7)		Reino Unido (N=16)		Total (N=64)	
	fi	f%	fi	f%	fi	f%	fi	f%
Valor de mercado para itens idênticos ou similares	30	73,2%	5	71,4%	7	43,8%	42	65,6%
Julgamento profissional	21	51,2%	4	57,1%	3	18,8%	28	43,8%
Custo de reposição depreciado	11	26,8%	1	14,3%	0	0,0%	12	18,8%
Custo de reposição	6	14,6%	1	14,3%	1	6,3%	8	12,5%
Custo para colecionar novamente	3	7,3%	0	0,0%	0	0,0%	3	4,7%
Valor presente líquido da receita	1	2,4%	0	0,0%	0	0,0%	1	1,6%

Fonte: Elaborada pelos autores.

Observa-se na Tabela 3 que 65,6% dos museus indicaram que utilizam valores de mercado para itens idênticos ou similares na determinação do *fair value*, sendo que tais valores, conforme consta nas notas explicativas do *Cultural Facilities Corporation*, podem ser obtidos de diversas fontes, como, por exemplo, registros de leilões, vendas de galerias, catálogos e pesquisas com os artistas e/ou seus agentes. Adicionalmente, em 43,8% das entidades são adotadas avaliações que dependem do julgamento profissional, ou seja, faz-se uso de informações geradas a partir de avaliações de profissionais independentes (externos) e de curadores e administradores dos museus (internos).

O custo de reposição depreciado, por sua vez, é adotado por 18,8% dos museus. Além disso, considerando-se que



alguns ativos dessa natureza não sofrem depreciação, em 12,5% da amostra a base para a reavaliação é o custo de reposição. Nesse caso, o museu neozelandês *Museum of New Zealand Te Papa Tongarewa*, por exemplo, indicou que itens arqueozoológicos são avaliados com base no custo de reposição estimado de escavações arqueológicas. Além disso, 4,7% dos museus, sendo todos australianos, reportaram o uso do custo para colecionar novamente (*Re-collection Cost*). Por fim, apenas uma entidade (*Australian National Maritime Museum*) indicou utilizar a abordagem da receita para determinação do *fair value*, fazendo uso do valor presente líquido da receita.

Nesse ponto, cabe mencionar que, conforme Anessi-Pessina et al. (2020), o custo de reposição ou replicação pode ser considerado inapropriado para os *heritage assets*, uma vez que seu valor não deriva do material com o qual foi construído, mas sim do fato de pertencer a um determinado período histórico ou ter sido criado por um artista em especial.

Nota-se que o cenário é heterogêneo, sendo observadas diversas combinações quando se avaliam os museus de um mesmo país ou quando se comparam as práticas adotadas entre os países. Essa diversidade pode ser explicada pelas diferentes naturezas dos *heritage assets* mantidos por essas entidades, e que podem requerer o emprego de diferentes técnicas para mensuração do *fair value*.

As práticas que envolvem a reavaliação dos *heritage assets* diferenciam-se também quanto ao envolvimento de profissionais independentes externos às organizações. Sob esse aspecto, as práticas adotadas nos museus australianos e neozelandeses se aproximam, na medida em que prevalece a participação de profissionais externos e independentes no processo de reavaliação dos *heritage assets* de museus da Austrália em 95,1% dos casos e em museus da Nova Zelândia em 100,0% das entidades. Essa realidade, contudo, não é observada nos museus ingleses, pois 43,8% das entidades investigadas indicaram que a reavaliação dos ativos é conduzida por profissionais internos à entidade, sejam administradores ou curadores dos museus.

Na Austrália, essa escolha pode estar relacionada ao fato de que, mesmo que as normas contábeis não exijam o envolvimento de profissionais independentes, as demais regulamentações a que os museus estão sujeitos orientam

ou exigem que as reavaliações sejam conduzidas por profissionais externos. Na Nova Zelândia, por outro lado, os museus não apresentam justificativas para a opção por avaliadores externos.

Embora as normas contábeis não apresentem orientações quanto à abrangência das reavaliações, ou seja, não tratem da possibilidade de que técnicas de amostragem sejam utilizadas nas entidades, a análise das notas explicativas revelou que esta é uma prática presente em parte dos museus investigados, principalmente nos casos em que as coleções são extensas. Verificou-se que, principalmente nos museus australianos (36,6%), a técnica de amostragem é adotada nas entidades, de forma que os museus desse país se diferenciam dos demais quanto a esse aspecto, fazendo-se uso de técnicas que levam à reavaliação de amostras de *heritage assets* que acabem por dar origem ao valor atribuído para a coleção como um todo.

Nesses casos, via de regra, se atribui um valor mínimo a cada item, sendo que itens abaixo desse valor são avaliados por um valor médio, estabelecido por meio de técnicas de amostragem. Os valores médios dos itens amostrais, por sua vez, são multiplicados pelo tamanho da população a fim de definir o valor total da coleção de cada categoria, conforme indicam, por exemplo, as notas explicativas do *Library Council of New South Wales*.

Quanto à utilização de técnicas amostrais, Ferri et al. (2021) relatam que em dezembro de 2018 o *Council of Australasian Museums Directors* (CAMD) lançou um quadro de orientações gerais para o setor que sugere que a amostragem aleatória seja utilizada para a mensuração de bens organizados, mas ainda não catalogados, reforçando, assim, o uso dessa técnica.

Independentemente do modelo adotado, custo ou reavaliação, os *heritage assets* podem estar sujeitos à depreciação ou perdas por *impairment*. No que diz respeito à depreciação, cabe mencionar que as três normas vigentes indicam que os *heritage assets* podem ser depreciados. Contudo, o AASB 116 da Austrália menciona que, quando a vida útil desses ativos não for limitada, esses itens não estão sujeitos à depreciação. A norma inglesa também indica que itens com vida útil indefinida não precisam ser depreciados. Em vista dessas possibilidades, a Tabela 4 apresenta as práticas adotadas nos museus investigados.

**Tabela 4** - Depreciação dos heritage assets

Abordagem Depreciação	Austrália		Nova Zelândia		Reino Unido		Total	
	fi	f%	fi	f%	fi	f%	fi	f%
Deprecia	15	35,7	2	11,1	21	16,9	38	20,7
Não Deprecia	27	64,3	16	88,9	103	83,1	146	79,3
<b>Total</b>	<b>42</b>	<b>100,0</b>	<b>18</b>	<b>100,0</b>	<b>124</b>	<b>100,0</b>	<b>184</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Elaborada pelos autores.

Entre os museus que compõem a amostra predominam aqueles que optaram pela não depreciação dos *heritage assets* (79,3%), sendo esta a escolha predominantemente observada em todos os países, ou seja, as práticas da Austrália, Nova Zelândia e Reino Unido estão mais próximas sob este aspecto. Contudo, diferenças podem ser verificadas principalmente com relação à Austrália, pois nesse país, enquanto 64,3% das entidades pesquisadas não depreciam os *heritage assets*, uma parcela de 35,7% opta pelo reconhecimento da depreciação. Esse cenário é diferente na Nova Zelândia e no Reino Unido, onde 88,9% e 83,1% da amostra, respectivamente, não depreciam os *heritage assets*, portanto um comportamento mais similar.

Considerando-se o total da amostra, verifica-se que entre aquelas entidades que depreciam seus *heritage assets* e fornecem informações sobre o método empregado, parece haver um consenso com relação à adoção do Método Linear (60,5%). Decisões quanto à vida útil desses ativos, por outro lado, são diversificadas, sendo que foram estabelecidos diferentes períodos para depreciação dos *heritage assets*. Enquanto na Nova Zelândia e Reino Unido os prazos estipulados variam de 5 a 250 anos, na Austrália a vida útil atribuída aos *heritage assets* pode chegar a 5000 anos.

Para os *heritage assets* não depreciados, diversas são as justificativas apresentadas, sendo que 30,1% da amostra total indicam que os ativos não são depreciados porque possuem vida útil indefinida, enquanto 7,5% indicam que os itens não sofrem depreciação em função da manutenção e preservação, e 3,4% justificam o não reconhecimento da depreciação em função da vida útil ilimitada nos bens (3,4%).

Outros argumentos também foram apresentados pelos museus, sendo estes diferentes do que estabelecem as normas. Tais justificativas estão relacionadas ao fato de que (a) o valor da depreciação não é material, tanto porque os bens possuem vida útil muito longa (15,1%) quanto devido ao valor residual (5,5%); (b) quando os bens estão contabilizados pelo custo, o valor residual tende a superar o valor contábil, não fazendo sentido depreciá-los (7,5%); (c) dada a sua natureza, os *heritage*

*assets* não sofrem depreciação, valorizando-se com o passar do tempo (2,7%); e (d) a depreciação não pode ser mensurada de maneira confiável devido às características inerentes aos *heritage assets* que dificultam tanto a definição da vida útil quanto do valor residual a serem considerados (2,7%).

A análise revelou, portanto, discrepâncias quanto ao ponto de vista dos museus investigados sobre a depreciação desses ativos, pois, enquanto algumas entidades atribuem vidas úteis longas para os *heritage assets* (ex., 600, 825 e 5000 anos), outras consideram que a depreciação não pode ser realizada ou não faz sentido justamente em função disso, em consonância com as características específicas desses ativos presentes na literatura (Biondi & Lapsley, 2014; Anessi-Pessina et al., 2020).

Assim como a depreciação, a mensuração subsequente pode considerar perdas por *impairment*, sendo que, em linhas gerais, as normas AASB 116, PBE IPSAS 17 e a FRS 102 estabelecem que devem ser realizadas revisões para verificação de *impairment*. Na Tabela 5 apresenta-se a forma como esse aspecto é tratado nas entidades investigadas.

**Tabela 5** - Impairment dos heritage assets

Revisão para a verificação de impairment	Austrália		Nova Zelândia		Reino Unido		Total	
	fi	f%	fi	f%	fi	f%	fi	f%
Com regularidade	30	71,4	7	38,9	26	21,0	63	34,2
Quando eventos indicarem que o valor contábil pode não ser recuperável	2	4,8	2	11,1	5	4,0	9	4,9
Não é realizada	5	11,9	0	0,0	1	0,8	6	3,3
Não evidenciado	5	11,9	9	50,0	92	74,2	106	57,6
<b>Total</b>	<b>42</b>	<b>100,0</b>	<b>18</b>	<b>100,0</b>	<b>124</b>	<b>100,0</b>	<b>184</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Elaborada pelos autores.

Conforme Tabela 5, existe uma tendência de homogeneização das práticas relativas à verificação de *impairment* nas entidades analisadas, seja quando se consideram os museus de determinado país ou quando se leva em consideração a amostra como um todo. Entre aqueles que forneceram informações, os *heritage assets* são revisados para a verificação de *impairment* regularmente (34,2%) ou quando eventos ou mudanças nas circunstâncias indicam que o valor contábil pode não ser recuperável (4,9%). Em 3,3% da amostra, a revisão para a verificação de *impairment* não deve ser realizada, visto que, esses ativos não sofrem *impairment*, pois são mantidos para a perpetuidade, ou porque a perda por *impairment* é considerada improvável para entidades sem fins lucrativos e sem unidades geradoras de caixa.

No período analisado, em apenas quatro entidades inglesas, uma australiana e uma neozelandesa haviam sido reconhecidas perdas/reversões por *impairment*. Em dois casos as circunstâncias não foram indicadas e, para os demais casos, as justificativas para o reconhecimento de perdas por *impairment* foram as seguintes: (a) deterioração física (Reino Unido); (b) redução da vida útil (Reino Unido); (c) apreensão de *heritage* e *cultural assets* (Austrália); e (d) danos severos sofridos devido a terremotos que afetaram a região (Nova Zelândia). Tendo em vista as informações apresentadas e o percentual de *disclosure* para essa categoria, é possível afirmar que esse é o aspecto que recebe menor atenção nos museus quando se consideram as informações disponibilizadas nas demonstrações contábeis e notas explicativas, principalmente na Nova Zelândia e no Reino Unido.

Como os *heritage assets* possuem atributos específicos que diversos autores consideram não serem passíveis de mensuração em termos financeiros (Carnegie & Wolnizer, 1995; West & Carnegie, 2010; Biondi & Lapsley, 2014; Ellwood & Greenwood, 2016; Anessi-Pessina et al., 2020; Biondi et al., 2021), é de se esperar que as entidades, principalmente aquelas que não capitalizam ou capitalizam parcialmente esses ativos, apresentem, além das informações contábeis propriamente ditas, informações adicionais que permitam compreender o que Carnegie e Wolnizer (1996) definem como os valores culturais, hereditários, científicos e educacionais das coleções.

Quanto a este aspecto, observou-se que é baixa a evidenciação de informações adicionais pelos museus australianos nas notas explicativas, independentemente da abordagem de capitalização. Dessa forma, tem-se que as organizações que compõem a amostra referente a esse país podem ser caracterizadas por sua preferência pela apresentação de informações de caráter contábil. De certa forma, o mesmo pode ser observado em relação à Nova Zelândia, na medida em que nesse país, com uma única exceção, informações adicionais são disponibilizadas apenas pelos museus que não capitalizam os *heritage assets*. Uma menor evidenciação nesses dois países pode estar relacionada ao fato de que tanto a AASB 116 quanto a PBE IPSAS 17 não apresentam orientações detalhadas quanto à divulgação de informações adicionais sobre os *heritage assets*, diferentemente da norma adotada no Reino Unido (FRS 102).

Com relação ao tipo de informação divulgada, na Austrália e no Reino Unido predominam informações adicionais que dizem respeito ao detalhamento/

descrição dos *heritage assets* que compõem as coleções dos museus, sendo importante destacar que essas informações podem variar em extensão, com entidades apresentando itens de forma sumarizada e outras trazendo relatos detalhados, inclusive da forma como os bens são mantidos e preservados. Na Nova Zelândia, as informações adicionais que são incluídas com maior frequência nas notas explicativas dizem respeito aos valores para fins de seguro. Isso porque a norma orienta que para os *heritage assets* não capitalizados devem ser apresentadas estimativas do valor desses bens.

Além do detalhamento/descrição dos ativos, em 26,3% dos museus ingleses são apresentadas informações quantitativas não monetárias referentes ao tamanho das coleções. Esse resultado pode ser explicado pelo fato de que a norma FRS 102 indica que informações sobre a natureza e escala dos *heritage assets* devem ser evidenciadas. Verifica-se ainda que uma parcela dos museus do Reino Unido apresenta informações monetárias com o objetivo de fornecer uma avaliação aproximada dos *heritage assets* em seu poder. Tais informações podem estar relacionadas aos valores definidos para fins de seguro (8,2%), bem como ao custo histórico ou a valores obtidos a partir de avaliações internas e externas (2,9%).

As instituições inglesas, principalmente de grande porte, apresentam informações sobre o montante de *heritage assets* capitalizados comparativamente ao volume de ativos dessa natureza não reconhecidos. É o caso, por exemplo, do *Natural History Museum*, que indica que o número total de itens da coleção que foi capitalizado representa menos de 1% da coleção total do museu, composta por aproximadamente 80 milhões de itens. Com base em declarações desta natureza, é possível avaliar o quanto estão distantes os museus da capitalização plena dos *heritage assets*. Tais resultados são um indicativo de que a adoção das normas que dizem respeito ao reconhecimento desses ativos não qualificou as informações disponibilizadas nas demonstrações contábeis. Ou seja, quando se considera o objetivo de apresentar o valor dos bens administrados por essas entidades em favor da sociedade verifica-se que ainda existem lacunas a serem preenchidas.

Ao mesmo tempo, em dois museus foi informada a complexidade envolvida no processo de reconhecimento pleno das coleções ao divulgarem o tempo estimado para catalogação dos itens, procedimento que antecede a sua contabilização. No *Sir John Soane's Museum*, por exemplo, estimou-se que se uma pessoa com

conhecimento apropriado pudesse dedicar todo o seu tempo para localizar, manipular e disponibilizar cada item da coleção para a avaliação, essa tarefa, por si só, levaria mais de 12 anos.

As informações adicionais apresentadas, portanto, indicam que, na sua maioria, as divulgações estão atreladas a requisitos previstos nas normas contábeis aplicáveis, de forma que, quando não há exigências específicas, o *disclosure* não acontece. A divulgação voluntária, quando realizada, parece estar associada à tentativa, por parte dos museus, de contextualizar as escolhas relativas à abordagem adotada para capitalização (ou não) dos *heritage assets*. Assim, ainda que autores defendam a divulgação de informações qualitativas e quantitativas capazes de complementar ou até mesmo substituir as informações contábeis de caráter monetário, que são subjetivas e limitadas (Carnegie & Wolnizer, 1996; Barker, 2006; West & Carnegie, 2010; Aversano & Christiaens, 2014; Ouda, 2014), os resultados da pesquisa indicam que esta não é a prática nos museus investigados nas demonstrações contábeis e suas respectivas notas explicativas.

## 5 Considerações Finais

Os resultados da pesquisa revelaram que na Austrália predominam os museus cuja opção foi pelo pleno reconhecimento dos *heritage assets*, adotando o modelo de reavaliação para mensuração subsequente e evidenciando pequena quantidade de informações adicionais nas notas explicativas. No Reino Unido, verificou-se a prevalência dos museus que reconheceram parcialmente ou não reconheceram seus *heritage assets*, sendo maior a quantidade de informações complementares aos dados contábeis. Na Nova Zelândia, constatou-se um cenário intermediário, com metade dos museus capitalizando plenamente os seus ativos, enquanto a outra metade não os reconheceu ou adotou a abordagem mista. Além disso, nesse país foi verificada a predominância do modelo de custo, assim como no Reino Unido, e um baixo volume de informações adicionais divulgadas, tal como na Austrália.

Dessa maneira, observa-se que, ainda que as normas que orientam a contabilização dos *heritage assets* sejam, em essência, semelhantes, as práticas adotadas nos museus se apresentaram de maneira diversificada em cada um dos países investigados. Da mesma forma, foram diversos os tratamentos contábeis observados nos museus de um mesmo país. Isso é possível porque,

considerando o que estabelecem as normas, essas entidades podem efetuar escolhas que acabam por levar à adoção de diferentes métodos e resultam, assim, em diferentes informações disponibilizadas aos usuários das demonstrações contábeis.

Em resposta ao problema de pesquisa, pode-se afirmar que os museus australianos, ao que parece, relevam as críticas presentes na literatura, apresentadas neste estudo, acerca dos problemas que podem advir do reconhecimento dos *heritage assets*. A despeito das limitações indicadas para as bases de mensuração utilizadas, nessas entidades foram empregados métodos que permitiram não só o reconhecimento inicial desses ativos, mas também a sua mensuração subsequente pelo *fair value*. Por outro lado, a realidade neozelandesa e, principalmente, a inglesa, desafiam o entendimento inicial do *IPSASB*, relatado no seu *Consultation Paper*, de que as características específicas dos *heritage assets* não devem impedir que sejam tratados da mesma forma que outros ativos.

De forma geral, tendo em vista os achados desse estudo, foi possível verificar que o tratamento contábil dos *heritage assets* é um tema controverso não apenas na literatura, mas também nas entidades detentoras destes bens. Isso porque, não obstante o entendimento dos órgãos reguladores explicitado nas normas contábeis já emitidas, e que preveem a contabilização destes ativos, nos museus neozelandeses e ingleses tais orientações não são seguidas de forma plena. Já museus australianos recorreram a critérios por vezes subjetivos e arbitrários, tal como a avaliação por amostragem, a fim de atender tais regulamentações, o que pode prejudicar a qualidade das informações divulgadas.

Este descolamento entre o que está prescrito e a prática pode ser um indicativo de que a Contabilidade, ao propor para os *heritage assets* o mesmo tratamento empregado a outros ativos, ainda não conseguiu fornecer respostas definitivas para o problema em pauta. Tal como indicaram West e Carnegie (2010), existem limites pragmáticos de aplicação das técnicas e conceitos contábeis convencionais neste contexto específico.

Os achados dessa pesquisa podem revelar oportunidades de estudos futuros sobre os *heritage assets*, envolvendo a investigação das práticas adotadas para a capitalização destes ativos em outros países, cujas normas também requerem a contabilização desses ativos; a análise das técnicas e procedimentos adotados para a mensuração dos *heritage assets* em museus que adotam o modelo

de reavaliação, uma vez que os resultados relativos aos museus australianos, principalmente, revelaram o desenvolvimento de uma gama diversificada de metodologias que merece maior atenção; a investigação das principais motivações dos gestores (*trustees*) dos museus para a capitalização plena dos *heritage assets* e evidenciação desses ativos por meio das demonstrações contábeis; e o exame das informações adicionais divulgadas de forma voluntária, não apenas nas demonstrações contábeis, mas também nos Relatórios Anuais, já que estas podem revelar, na percepção dessas entidades, as informações de divulgação prioritária para os *stakeholders*.

Destaca-se que qualquer que seja o método de pesquisa adotado, este sempre apresentará limitações. Por se tratar de uma pesquisa documental, cujos dados coletados foram tabulados de acordo com as categorias estabelecidas, este estudo apresenta como principal limitação possíveis equívocos de enquadramento decorrentes de classificação subjetiva, ou das informações incompletas disponibilizadas pelos museus investigados. Desse modo, recomenda-se que o estudo seja replicado, considerando um período mais amplo, e em outras amostras de pesquisa.

## Referências

- Adam, B., Mussari, R., & Jones, R. (2011). The diversity of accrual policies in local government financial reporting: an examination of infrastructure, art and heritage assets in Germany, Italy and the UK. *Financial Accountability & Management*, 27(2), 107-133. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2011.00519.x>
- Ambrose, T., & Paine, C. (2012). *Museum basics* (3. ed.). New York: Routledge.
- Anessi-Pessina, E., Caruana, J., Sicilia, M., & Steccolini, I. (2020). Heritage: the priceless hostage of accrual accounting. *International Journal of Public Sector Management*, 33 (2/3), 285-306. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-12-2018-0263>
- Australian Accounting Standards Board. (2015). *AASB 116: Property, Plant and Equipment*. Victoria: AASB. Retrieved November 22, 2015, from [https://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB116\\_08-15\\_COMpct15\\_01-18.pdf](https://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB116_08-15_COMpct15_01-18.pdf)
- Aversano, N., & Christiaens, J. (2014). Governmental financial reporting of heritage assets. *Financial Accountability & Management*, 30(2), 150-174. <https://doi.org/10.1111/faam.12032>
- Aversano, N., Christiaens, J., & Thielen, T. (2019). Does IPSAS Meet Heritage Assets' User Needs? *International Journal of Public Administration*, 42(4), 279-288. <https://doi.org/10.1080/01900692.2018.1433205>
- Aversano, N., Christiaens, J., Tartaglia Polcini, P., & Sannino, G. (2020). Accounting for heritage assets: An analysis of governmental organization comment letters on the IPSAS consultation paper. *International Journal of Public Sector Management*, 33 (2/3), 307-322. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-12-2018-0275>
- Barker, P. (2006). Heritage Assets: can accounting do better? *Accountancy Ireland*, 38(4), 48-50.
- Barton, A. D. (2000). Accounting for public heritage facilities: assets or liabilities of the government? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13(2), 219-235. <https://doi.org/10.1108/09513570010323434>
- Barton, A. D. (2005). The conceptual arguments concerning accounting for public heritage assets: a note. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(3), 434-440. <https://doi.org/10.1108/09513570510600774>
- Biondi, L., & Lapsley, I. (2014). Accounting, transparency and governance: the heritage assets problem. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 11(2), 146-164. <https://doi.org/10.1108/QRAM-04-2014-0035>
- Biondi, L., Grandis, F., & Mattei, G. (2021). Heritage assets in financial reporting: a critical analysis of the IPSASB's consultation paper. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 33(5), 533-551. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-09-2020-0158>
- Buch Gómez, E. J., & Cabaleiro Casal, R. (2008). "Heritage assets" e infraestructuras públicas: ¿Cómo, dónde y por cuánto? *Investigaciones Europeas de Dirección y Economía de la Empresa*, 14(1), 103-116. [https://doi.org/10.1016/S1135-2523\(12\)60014-8](https://doi.org/10.1016/S1135-2523(12)60014-8)
- Campos, L., Santos, V., & Lima, D. (2016). Ativos Culturais: uma análise do tratamento contábil em cidades históricas do estado de Goiás. *Revista Universo Contábil*, 12(3), 06-25. <https://dx.doi.org/10.4270/ruc.2016318>
- Carnegie, G. D., & Wolnizer, P. W. (1995). The financial value of cultural, heritage and scientific collections: an accounting fiction. *Australian Accounting Review*, 5(1), 31-47. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.1995.tb00164.x>
- Carnegie, G. D., & Wolnizer, P. W. (1996). Enabling accountability in museums. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9(5), 84-99. <https://doi.org/10.1108/09513579610151962>

- Carnegie, G. D., Sidaway, S., & West, B. (2013). A chaotic field of practice: Financial reporting of the library collections of Australia's Public Universities, 2007–2011. *Australian Academic & Research Libraries*, 44(4), 195-216. <https://doi.org/10.1080/00048623.2013.857444>
- Craig, R., Taonui, R., & Wild, S. (2012). The concept of taonga in Maori culture: insights for accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 25(6), 1025-1047. <https://doi.org/10.1108/09513571211250233>
- De Wolf, A., Christiaens, J., & Aversano, N. (2021). Heritage assets in the due process of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). *Public Money & Management*, 41 (4), 325-335. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1727114>
- Ellwood, S., & Greenwood, M. (2016). Accounting for heritage assets: Does measuring economic value 'kill the cat'? *Critical Perspectives on Accounting*, 38(1), 1-13. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2015.05.009>
- External Reporting Board (XBR). *PBE IPSAS 17 - Property, Plant and Equipment*. New Zealand: XRB. Retrieved February 08, 2018, from <https://www.xrb.govt.nz/accounting-standards/public-sector/pbe-ipsas-17/>
- Ferri, P., Sidaway, S., & Carnegie, G. (2021). The paradox of accounting for cultural heritage: a longitudinal study on the financial reporting of heritage assets of major Australian public cultural institutions (1992–2019). *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 34 (4), 983-1012. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-01-2019-3807>
- Financial Reporting Council. (2015). *FRS 102 The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland*. London: FRC. Retrieved February 18, 2018, from <http://www.frc.org.uk/getattachment/e1d6b167-6cdb-4550-bde3-f94484226fbd/FRS-102-WEB-Ready-2015.pdf>
- Hooper, K., Kearins, K., & Green, R. (2005). Knowing "the price of everything and the value of nothing": Accounting for heritage assets. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(3), 410-433. <https://doi.org/10.1108/09513570510600765>
- International Council of Museums (ICOM). *Frequently asked questions*. Retrieved February 02, 2018b, from <http://icom.museum/resources/frequently-asked-questions/>
- International Council of Museums (ICOM). *Museum definition*. Retrieved February 02, 2018a, from <http://icom.museum/the-vision/museum-definition/>
- International Federation of Accountants. (2006). *International Public Sector Accounting Standard 17: Property, plant and equipment*. New York: IPSASB. Retrieved June 28, 2014, from <https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ipsas-17-property-plant.pdf>
- Landriani, L., & Pozzoli, M. (2014). *Management and valuation of heritage asset: A comparative analysis between Italy and USA*. London: Springer.
- Mautz, R. K. (1988). Monuments, mistakes, and opportunities. *Accounting Horizons*, 123-128.
- Micallef, F., & Peirson, G. (1997). Financial reporting of cultural, heritage, scientific and community collections. *Australian Accounting Review*, 7(13), 31-37. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.1997.tb00025.x>
- Ouda, H. A. G. (2014). Towards a practical accounting approach for heritage assets: an alternative reporting model for the NPM practices. *Journal of Finance and Accounting*, 2(2), 19-33.
- Palot, J. (1990). The nature of public asset: a response to Mautz. *Accounting Horizons*, 79-85.
- Porter, S. (2004). An examination of measurement methods for valuing heritage assets using a tourism perspective. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 1(2), 68-92. <https://doi.org/10.1108/11766090410813364>
- Rua, S. C., & Buch Gómez, E. J. (2012). A valoração dos bens de domínio público: o caso dos municípios portugueses. *Contabilidade e Gestão*, 12(1), 9-35.
- West, B., & Carnegie, G. D. (2010). Accounting's chaotic margins financial reporting of the library collections of Australia's public universities, 2002-2006. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23(2), 201-228. <https://doi.org/10.1108/09513571011023192>
- Wild, S. (2013). Accounting for heritage, cultural and community assets: Alternative metrics from a New Zealand Maori Educational Institution. *Australasian Accounting Business & Finance Journal*, 7(1), 3-22. <http://dx.doi.org/10.14453/aabfj.v7i1.2>