



This work is licensed under a Creative Commons Attribution 3.0 License.

Este trabalho está licenciado sob uma Creative Commons Attribution 3.0 License.

Fonte: <http://asaaccounting.info/asa/article/view/6>. Acesso em: 31 out. 2013.

**HERITAGE ASSETS: UMA ANÁLISE COMPARATIVA DAS NORMAS
EMANADAS DO FASB, ASB E CFC**

Adilson de Lima Tavares* adilson.tavares@uol.com.br

Rodrigo de Souza Gonçalves* rgoncalves@unb.br

Jorge Katsumi Niyama* jkatsumi@unb.br

*Universidade de Brasília (UnB)

Resumo: Este estudo tem por objetivo analisar as diferenças e similaridades existentes na normatização contábil dos *heritage assets* sob a ótica do FASB, ASB e CFC. Os *heritage assets* são recursos tangíveis que carregam consigo uma importância ímpar para um determinado povo ou sociedade por sua representatividade histórico/cultural, cuja intenção de sua preservação é indefinida (FASB, 2008). Para realizar a análise comparativa, foram elaboradas dimensões (reconhecimento, mensuração e evidenciação) as quais contam com seis variáveis, que serviram como rol de comparação em busca por possíveis impactos decorrentes das diferenças entre os atributos comparados (SARTORI, 1994; PARNABIANCO, 1994). Complementarmente, foram entrevistados representantes de entidades responsáveis pela preservação dos *heritage assets*, como forma de identificar empiricamente o estágio em que se encontra a prestação de contas dos mesmos à sociedade brasileira. Assim, considerando as dimensões analisadas, verifica-se que há uma divergência significativa entre a normatização norte-americana e a inglesa no que tange aos *heritage assets*, uma vez que a primeira não reconhece-o como ativo em suas demonstrações contábeis, enquanto a segunda, além de considerá-lo, entende a necessidade de sua mensuração a valor corrente, sujeito à variações de valor, bem como ao teste de imparidade. Apesar das diferenças, os documentos elaborados tanto pelo FASB (2008) como pelo ASB (2009), podem servir como norte para elaboração de normas que orientem a forma como tais itens devem ser contabilizados no Brasil.

Palavras-chave: *Heritage Assets*. Análise Comparativa. Normas Contábeis. FASB. ASB.

1 INTRODUÇÃO

Para o desenvolvimento das atividades organizacionais é natural a aquisição de ativos dos mais diferentes tipos (por exemplo – máquinas, equipamentos, imóveis, etc) que, juntamente com o capital intelectual e outros intangíveis, contribuem para o alcance dos objetivos empresariais e cumprimento de sua missão social. É a partir dos resultados alcançados que as organizações tornam-se mais, ou menos, importantes para a sociedade como um todo.

Permeando a discussão da importância das organizações na sociedade, há autores que entendem ser primordial que, em primeira instância, elas gerem resultados econômicos positivos, materializados no que é conhecido como lucro,

que para alguns deveria ser o lucro econômico ou contábil. Para outros, há necessidade do resultado social, isto é, não teria como mencionar o lucro econômico se este, por sua vez, não gerasse resultados positivos para a sociedade (FRIEDMAN, 1984; CARROL, 1979; RIBEIRO; MARTINS, 1993).

Ocorre que, há organizações que trazem consigo características peculiares, e que precisam ser tratadas de modo especial, face a sua importância para a sociedade e história de uma determinada população, se não da humanidade: são as instituições responsáveis por preservar os *heritage assets*.

Os *heritage assets* são recursos tangíveis que carregam consigo uma importância ímpar para um determinado povo ou sociedade por sua representatividade histórico/cultural, cuja intenção de sua preservação é indefinida, podendo ser representado por diversos tipos de bens, tais como: monumentos, pontos turísticos, áreas e bibliotecas, entre outros.

Assim sendo, há por um lado o interesse que tais ativos sejam conservados por conta de sua representatividade, mas por outro há uma divergência sobre o modo como tais objetos devam ser registrados contabilmente nas organizações, sobretudo quanto à sua classificação como ativo, haja vista que em muitos dos casos eles não geram fluxos de caixa positivos para a entidade.

Além disso, sob o ponto de vista teórico, o IASB (2006) está rediscutindo os aspectos conceituais que envolvem o que vem a ser o ativo. Para autores como Nobes (2005) e Schuetze (2001) o atual conceito em nada contribui para esclarecer e/ou nortear assuntos que geram dúvidas acerca de como deve ser tratado determinado objeto, o que poderá ser observado no caso dos *heritage assets*.

Objetivando melhorar a informação contábil relativa aos *heritage assets* nos Estados Unidos, o FASB – *Financial Accounting Standard Board*, por intermédio do FASAB – *Federal Accounting Standards Advisory Board*, publicou em fevereiro de 2008 o *Implementation Guide for Statement of Federal Financial Accounting Standards 29: Heritage Assets and Stewardship Land*, que trata o modo e a forma que os contabilistas devem reconhecer, mensurar e evidenciar os referidos ativos.

De modo semelhante, o ASB – *Accounting Standard Board* editou o *Financial Reporting Exposure Draft 42 – Heritage Assets*, em junho de 2008, que foi

convertido na FRS 30 – *Heritage Assets* em junho de 2009, devendo ser aplicada no Reino Unido a partir de abril de 2010.

Diante de questões conceituais que cercam o assunto, este artigo tem por objetivo analisar as diferenças e similaridades existentes na normatização contábil dos *heritage assets* sob a ótica do FASB, ASB e CFC.

Pelas razões anteriormente expostas, acredita-se que a discussão acerca dos *heritage assets* é relevante para a gestão desses bens, haja vista que a Contabilidade tem como objeto de estudo o patrimônio das entidades e busca, por meio do reconhecimento, da mensuração e evidenciação dos elementos patrimoniais, prover os recursos necessários à adequada prestação de contas à sociedade.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Ativo e *heritage assets*

Os conceitos atribuídos ao ativo estão invariavelmente relacionados à geração de benefícios, sejam eles econômicos ou financeiros, de modo que os mesmos possam produzir um efeito positivo, sobretudo sob a forma de fluxos financeiros, à atividade econômica exercida pela organização detentora do mesmo.

Dessa forma, um dos pré-requisitos é que o ativo em questão produza riqueza para a organização, desconsiderando o que ele possa vir a produzir a terceiros que, de modo direto ou indireto, possam ser beneficiados.

Nesse sentido atualmente o IASB (2006, p.12) define ativo como “um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que futuros benefícios econômicos resultem para a entidade.”ⁱ

Para o FASB, “ativos são prováveis benefícios econômicos futuros obtidos ou controlados por uma entidade particular como resultado de transações ou eventos passados”ⁱⁱ (IASB, 2006, p.12). Similarmente, esse conceito é atribuído aos ativos pelo ASB em seu *Statement of Principles for Financial Reporting*.

O conceito de ativo proposto pelo IASB (2006) remete basicamente a três pontos-chave: controle, eventos passados e benefícios econômicos futuros. Se

essas características forem associadas de modo análogo ao conceito de *heritage assets*, surgirão discussões, pois, em princípio, a maioria dos *heritage assets* não reunirão esses três pré-requisitos.

Conceitualmente, *heritage assets* para o ASB (2008, p.3) são “ativos que têm qualidades histórica, artística, científica, tecnológica, geofísica ou ambiental e são mantidos principalmente por sua contribuição para o conhecimento e cultura”.ⁱⁱⁱ

Complementando, Rowles (1992, *apud* Deegan; Samkin, 2002, p. 222) entende que os *heritage assets* são “ativos físicos que a comunidade procura preservar por causa de seu valor cultural, histórico e ambiental”.^{iv}

Ocorre que, na maioria das vezes os gastos com a manutenção de um *heritage asset* é maior que a geração de fluxo financeiro à entidade. Corroborando essa idéia Deegan e Samkin (2002, p.222) afirmam que “com maior freqüência, os *heritage assets* irão ter um maior custo de manutenção que os fluxos de caixa que estes irão gerar (isto é, eles irão gerar fluxo de caixa líquido negativo)”.^v

Assim sendo, para que tal item fosse considerado como ativo haveria a necessidade que o mesmo produzisse fluxos de caixa positivos. Valendo-se dessa idéia, Barton (2005) entende que uma vez que os *heritage assets* não satisfazem o conceito contábil de ativo, os mesmos não deveriam ser reconhecidos como tal nas demonstrações contábeis.

Carnegie e Wolnizer (1995, *apud* HOOPER; KEARINS; GREEN, 2005, p. 415) corroboram esse entendimento ao afirmarem que os *heritage assets* “não são recursos que possam ser usados para gerar caixa para a quitação de passivos, e suas inclusões em uma demonstração contábil é um engano para a administração e para credores”.

Entretanto, os ativos nem sempre são representações diretas de fluxos de caixa: eles podem gerar ou ser usados para gerar fluxos de caixa futuros. Alguns ativos proporcionam acesso a benefícios econômicos futuros através de sua capacidade de serem trocados por caixa, créditos a receber em dinheiro ou outros bens e serviços; de serem usados para prover bens e serviços; ou usados para liquidar dívidas (ASB, 1999).

Ademais, os *heritage assets* são demasiadamente importantes aos propósitos de entidades como museus e galerias de arte, dado ao fato de que sem eles essas

entidades não funcionariam. Reconhecendo esta condição, o ASB (2006, p. 13), declara que “os benefícios econômicos futuros associados aos artefatos estão primariamente na forma de seu potencial de serviço em vez de fluxos de caixa. Portanto, um *heritage asset* satisfaz a definição de um ativo”^{vi}.

Nessa linha, Niyama e Silva (2008, p.121), acerca da discussão conceitual de ativo, entendem que pode ser considerado como tal “tudo que pode ser vantajoso para entidade”, o que assim não descartaria, em princípio, a idéia de que um *heritage asset* pudesse ser considerado como ativo, ainda que gere fluxo de caixa negativo, uma vez que constitui a base da existência da própria organização que o preserva ou mantém.

A partir das visões dos autores supracitados, percebe-se que a divergência surge no momento em que uma das condições estabelecidas para que um ativo possa ser considerado como tal é a geração benefícios econômicos futuros, na forma geração de fluxos de caixa positivos à entidade que o detém.

No entanto, o próprio conceito de ativo é questionado por alguns autores, sobretudo sob o ponto de vista de dar suporte à questões controversas e que precisam estar fundamentadas em uma base que não gere dúvidas acerca de sua aplicação conceitual.

Por exemplo, um dos críticos da definição do FASB para ativos, que é muito próxima à definição do IASB, é Schuetze (2001, p.12) o qual afirma que tal definição “é complexa, abstrata, de modo amplo, inclusivo e vago, e não podemos usá-la para resolver problemas”^{vii}.

Uma das críticas do referido autor reside na necessidade de que um ativo somente seja considerado como tal se, no momento de sua avaliação, ele puder ser fonte de um provável benefício econômico futuro. Assim, com base nesse ponto autores como Barton (2005) argumentam que um *heritage asset* para ser considerado como ativo, deveria gerar tal benefício econômico, que seria traduzido somente em fluxos de caixa positivos.

Provavelmente, se assim for considerado, os benefícios sociais que tal ativo poderá gerar para a sociedade, seriam desconsiderados e então esses itens de fato não seriam mais ativos.

Conforme Deegan e Samkin (2002, p. 227)

Se é aceito que os *heritage assets*, se mantidos pelo governo, o tornam capazes de alcançar seus objetivos particulares (muitos dos quais são sociais), ainda que gerem fluxos de caixa líquidos negativos, então alguns escritores têm argumentado que a definição e os critérios de reconhecimento de ativos mantidos pelo governo e organizações sem fins lucrativos podem precisar ser diferentes daquela definição e critérios de reconhecimento para ativos mantidos por organizações com fins lucrativos...^{viii}

Reconhecendo a lacuna existente entre o conceito de ativo atualmente utilizado e sua contribuição para o esclarecimento e resolução de questões polêmicas, como é aplicável ao caso do *heritage asset*, o IASB, em 2006, por meio do documento *Conceptual Framework – Asset Definition*, propõe a discussão conceitual de ativo, bem como traz uma nova definição.

No documento, o IASB (2006, p.4) propõe a definição de ativo como “um recurso econômico presente para o qual uma entidade tem um direito presente ou outro privilégio de acesso”^{ix}. Ainda esclarece que o ativo deve possuir três características essenciais (IASB, 2006, p.4-5):

- a) É um recurso econômico;
- b) A entidade tem direitos ou outros privilégios de acesso ao recurso econômico;
- c) O recurso econômico e direitos ou privilégio de acesso, ambos existem na data da demonstração financeira^x.

Considerando a definição proposta, mas que ainda não é adotada pelo IASB, o *heritage asset* assim deveria ser considerado como ativo, haja vista que a condição atualmente existente de geração de benefícios econômicos futuros, prioritariamente sob a forma de fluxos de caixa, amplamente criticada por Schuetze (2001), deixa de existir. Além disso, o conceito atual não é apropriado às entidades sem fins lucrativos, que têm por fim a prestação de um serviço em benefícios de terceiros e que, comumente, não geram fluxos de caixa positivos. Portanto, seus benefícios são traduzidos em potenciais de serviços, em vez de fluxos de caixa. Por fim, como os *heritage assets* são a razão da existência de muitas entidades, sem os quais elas não podem cumprir a missão de preservação histórico/cultural, não há porque deixar de reconhecê-los como ativos.

Partindo então desse pressuposto, e considerando a necessidade de um tratamento contábil mais condizente com sua importância para a sociedade, nos

próximos tópicos serão abordados os pontos que tratam do reconhecimento, mensuração e evidenciação desses itens nas organizações.

2.2 Heritage assets sob a ótica do FASB

Com o objetivo de orientar os procedimentos de reconhecimento, registro e divulgação no que concerne aos *heritage assets*, o FASB reuniu profissionais das mais diferentes áreas para elaborar o *Statement of Federal Financial Accounting Standards 29: Heritage Assets and Stewardship Land*, publicado em fevereiro de 2008.

Desde o seu início, o referido guia destaca a observância à materialidade da informação, sob o seu aspecto quantitativo e qualitativo, cujo julgamento profissional deverá ser exercido no sentido de identificar se a informação é necessária tanto do ponto de vista da prestação de contas como da necessidade do usuário externo, bem como seu custo-benefício.

Ainda sob a materialidade da informação, o aspecto qualitativo é observado no momento que sua divulgação se faz necessária para elucidar a missão institucional, e itens relacionados às atividades operacionais e gerenciamento dos *heritage assets* ou do *stewardship land*^{xi}.

O FASB caracteriza os *heritage assets* em dois grupos: 1) aqueles cuja utilidade está restrita à transmissão de valores históricos/culturais e 2) *multi-use*, que são os ativos que servem a dois propósitos – tanto àquele mencionado no primeiro item, como ao operacional, isto é, possui uma funcionalidade.

No caso de seu reconhecimento, para o primeiro grupo (*heritage asset*) os valores relativos ao custo de aquisição, melhoria, reforma ou renovação devem ser lançados como custo no resultado, no período incorrido. Já para os ativos classificados como de *multi-use*, tais custos devem ser capitalizados e lançados no balanço patrimonial, sendo depreciados conforme sua vida útil estimada.

Para os bens havidos por doação, no caso dos *heritage assets*, os mesmos devem ser somente mencionados em notas explicativas, já para os *multi-use heritage assets*, devem ser registrados por seu valor escritural (*book value*) e no caso de sua ausência a *fair value* estimado. Neste ponto especificamente há uma

dificuldade operacional, pois se tais itens conceitualmente são bens de valor único para a sociedade, a confiabilidade de seu valor justo pode ser questionável, ainda que valorados por especialistas reconhecidos.

Há ainda dois pontos a serem destacados, que dizem respeito à classificação dos *heritage assets* e a divulgação de notas explicativas. A classificação de tais itens deve ser realizada a partir de suas características ou atributos, como: histórico, natural, cultural, educacional, artístico, arquitetônico.

As notas explicativas acabam sendo o item mais importante das demonstrações contábeis, porque é a partir dela que a organização poderá evidenciar a relação dos *heritage assets* e sua missão. A partir de então surgem outros itens que, se forem considerados materiais, devem ser divulgados.

É interessante notar que, apesar da norma editar linhas mestras para a evidenciação dos *heritage assets*, a discricionariedade profissional é muito grande, pois ela deixa claro que o exercício de prestar contas à sociedade passa pela necessidade de demonstrar a importância desses bens para ela (sociedade), bem como para a própria entidade. De semelhante forma, o ASB – *Accounting Standards Board*, inglês, também se pronunciou acerca do modo que tais itens devem ser tratados contabilmente pelos profissionais.

2.3 *Heritage assets* sob a ótica do ASB

Em junho de 2008, o *Accounting Standards Board* – ASB, entidade que tem a prerrogativa de emitir normas contábeis no Reino Unido, editou o *Draft Financial Reporting Standard: Heritage Assets nº 42* para consulta pública, a fim de obter subsídios da sociedade antes da emissão da versão final da norma. O *Draft* foi convertido na FRS 30 – *Heritage Assets* em junho de 2009.

O objetivo da norma é melhorar o *disclosure* de todos os *heritage assets*, independente de seu reporte no balanço patrimonial, bem como reportar os *heritage assets* no balanço patrimonial, onde a informação sobre custo ou valor estiver disponível (ASB, 2009). Relativamente ao *disclosure*, a proposta prevê uma divulgação abrangente de aspectos relacionados aos *heritage assets* mantidos pela entidade em seus relatórios econômico-financeiros.

Quanto ao Reconhecimento e Mensuração dos *heritage assets*, a proposta prevê que eles devem ser tratados como ativos fixos tangíveis e mensurados conforme a FRS 15 “*Tangible fixed assets*”.

Se as informações sobre custo ou valor estiverem disponíveis, os *heritage assets* devem ser reportados no balanço, separadamente dos demais ativos fixos. Este procedimento poderá contribuir, dentre outras coisas, para que o usuário das demonstrações contábeis tenha uma visão da participação desses bens no ativo total da entidade. Por seu turno, as mudanças ocorridas na valoração devem ser reconhecidas no demonstrativo de resultados.

Caso as informações não estejam disponíveis, e o custo de gerá-las seja superior aos benefícios esperados, tais ativos não constarão no balanço patrimonial. Entretanto, a fim de que os interessados tenham condições de avaliar o patrimônio mantido pela entidade, tal situação deve ser mencionada nas notas explicativas.

A norma define que a avaliação de um *heritage asset* pode ser feita por qualquer método que seja apropriado e relevante. Nela também não há qualquer exigência de que as avaliações sejam realizadas ou verificadas por avaliadores externos à entidade. Estes aspectos podem se constituir em pontos frágeis da norma, uma vez que a avaliação do que seja um “método apropriado e relevante” dá margem à alta discricionariedade do gestor. Adicionalmente, a possibilidade de realização de avaliações internas, devido a inexistência de um valor de mercado para determinado ativo, pode vir a afetar a confiabilidade das informações contidas nos relatórios econômico-financeiros da entidade, dada a possível falta de isenção dos avaliadores em relação ao objeto da mensuração.

O fator confiabilidade é uma das preocupações de Deegan e Samkin (2002, p. 228), ao afirmarem que “onde os preços de mercado não estão disponíveis, técnicas de avaliação alternativas podem ser empregadas, embora estas, por si só, possam causar preocupação do ponto de vista da confiabilidade”.^{xii}

A norma também não determina um período mínimo entre avaliações desses *heritage assets*, como é orientado para ativos operacionais, mas recomenda que tais revisões sejam realizadas com frequência suficiente a garantir que as avaliações permaneçam atualizadas.

Na norma ainda consta que não devem ser realizadas depreciações para ativos que tenham vida útil indefinida. Tal recomendação pode ser prontamente entendida, dada a impossibilidade de se atribuir uma taxa de depreciação adequada diante do desconhecimento do prazo no qual o bem poderá trazer benefícios à entidade que o possui. O teste de *impairment* deve ser realizado para todo *heritage asset* que tenha sofrido deterioração física, e seu registro realizado conforme o FRS 11 “*Impairment of fixed assets and goodwill*”, na *profit and loss account*.

Quanto às doações recebidas, a norma determina que sejam reportadas na *profit and loss account*, valorando por qualquer método que seja apropriado e relevante. Se as valorações não forem possíveis, deverão ser divulgadas as razões do não reconhecimento.

2.4 Heritage assets no Brasil

No Brasil, os bens considerados patrimônio cultural, por se referirem à memória dos grupos formadores da sociedade brasileira, estão descritos na Carta Magna da Nação – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88). São bens de natureza material ou imaterial que incluem: a) as formas de expressão; b) os modos de criar, fazer e viver; c) as criações científicas, artísticas e tecnológicas; d) as obras, objetos, documentos, edificações e demais espaços destinados às manifestações artístico-culturais; e e) os conjuntos urbanos e sítios de valor histórico, paisagístico, artístico, arqueológico, paleontológico, ecológico e científico. (BRASIL, 1988)

Com a finalidade de garantir ao povo de uma nação o acesso ao pleno conhecimento de sua história, de seus valores, das origens de etnias, costumes, e até de um dialeto, dentre outros saberes que fazem parte de sua cultura, o Estado deve ter a iniciativa de preservar os bens que constituem esse patrimônio histórico-cultural.

A preservação desse patrimônio deve ocorrer pelo uso de políticas adequadas, tais como o estabelecimento de guarda patrimonial para resguardar a integridade física dos bens, o efetivo trabalho de manutenção periódica, a promoção de eventos com o objetivo de divulgação da cultura e conscientização da

importância de preservação desses bens pela população, dentre outros. Neste sentido, o § 1º do Art. 216 da CF/88 determina o seguinte:

O Poder Público, com a colaboração da comunidade, promoverá e protegerá o patrimônio cultural brasileiro, por meio de inventários, registros, vigilância, tombamento e desapropriação, e de outras formas de acautelamento e preservação.

Um dos meios de proteção do patrimônio cultural citados na CF/88 é o registro desses bens. Pode-se inferir que tal registro teria o potencial de servir à finalidade de prestação de contas à sociedade acerca dos gastos e investimentos relacionados aos *heritage assets*. Esta ilação deve-se à atribuição de responsabilidade pela gestão documental ao Estado, constante do § 2º do Art. 216 da CF/88: “Cabem à administração pública, na forma da lei, a gestão da documentação governamental e as providências para franquear sua consulta a quantos dela necessitem”.

O registro contábil desses bens como *heritage assets*, a exemplo das propostas do FASB e ASB, poderia constituir uma das opções mais adequadas à prestação de contas à sociedade dos recursos públicos empregados nas atividades de preservação dos bens histórico-culturais. Adicionalmente, poderia gerar nos representantes dos entes públicos um maior sentimento de responsabilidade pela preservação desse patrimônio, dado ao acesso da sociedade ao conhecimento proporcionado pela publicação periódica de relatórios econômico-financeiros na imprensa oficial.

Mais especificamente, quanto à regulamentação ou orientação dos procedimentos de reconhecimento, registro e divulgação no Brasil, até a presente data, não há normas de contabilidade específicas que regulem o tratamento econômico-financeiro e patrimonial a ser atribuído aos bens com características históricas, artísticas e ambientais, dentre outras, que contribuam para a cultura da sociedade e possam ser classificados como *heritage assets*.

A ausência de normas, bem como de discussões públicas sobre o tema pelas diversas entidades da área contábil como, por exemplo, os Conselhos federal e regionais de Contabilidade, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, o Instituto de Auditores Independentes do Brasil, os cursos de Ciências Contábeis das faculdades e universidades em níveis de graduação ou pós-graduação, dentre outros, não tem

ainda contribuído para a divulgação e conscientização da sociedade acerca da importância das Ciências Contábeis no auxílio à prestação de contas de forma clara e responsável pelos entes que têm, entre suas atribuições, a promoção e proteção do patrimônio cultural brasileiro.

3 MÉTODO DE PESQUISA

3.1 A análise comparativa

No presente estudo a técnica da análise comparativa é especialmente útil à medida que permite identificar e analisar pontos igualmente relevantes na normatização contábil atinente aos *heritage assets*, já tratados pelo FASB e ASB, e que ainda não foram pelo CFC.

Tanto Sartori (1994) como Parnabianco (1994) entendem que a análise comparativa se presta não somente às questões de semelhanças entre os objetos de pesquisa, mas também à atributos não semelhantes, que permitem por meio de um *rol de comparação* a busca por possíveis impactos decorrentes dessas diferenças entre os atributos comparados.

Dessa forma, foi necessária a identificação de tais atributos, para que assim fosse possível a elaboração de um rol de variáveis sujeitas a comparação. Foram considerados como dimensões de análise os aspectos relacionados ao (a) reconhecimento, (b) mensuração e (c) evidenciação, presentes em ambos os documentos (FASAB, 2008; ASB, 2009).

Como variáveis que refletissem as dimensões propostas tem-se:

- a) *Identificação e categorização* – esta variável busca refletir os critérios necessários para o enquadramento adequado do *heritage asset* e/ou *multi-use heritage asset* quanto ao seu aspecto conceitual, bem como sua classificação;
- b) *Na aquisição e havido por doação* – estas variáveis buscam identificar os diferentes critérios no momento de se mensurar o *heritage asset* e/ou *multi-use heritage asset*, já que existe uma variação na sua valoração (custo, *fair value* ou *book value*) que depende essencialmente da operação realizada;

c) *Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado e Notas Explicativas* – estas variáveis buscam identificar as variações que ocorrerão no *reporting* das informações contábeis, já que eles dependem do tipo (*heritage asset e/ou multi-use heritage asset*), o que implica em diferentes formas de evidenciá-los.

Com base nas variáveis supra mencionadas é que se dará a comparação entre os itens, de forma que buscar-se-á, por meio de análise das diferenças e similaridades, identificar possíveis impactos nas demonstrações contábeis e, conseqüentemente, à tomada de decisão dos usuários dos referidos demonstrativos.

3.2 Pesquisa empírica

A fim de complementar análise comparativa, buscou-se informações do modo como as entidades responsáveis pela preservação de tais ativos no Brasil, e mais especificamente na capital federal, estão realizando a prestação de contas à sociedade.

A primeira delas é o IPHAN – Instituto do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional, autarquia federal, criada na década de 1930, vinculada ao Ministério da Cultura, cuja administração central está situada em Brasília e no Rio de Janeiro.

O segundo órgão é a Secretaria de Cultura do Distrito Federal, que por meio da DePHA – Diretoria de Patrimônio Histórico e Artístico, tem a responsabilidade, dentre outras atribuições, de realizar ações para a preservação e manutenção dos *heritage assets* do Distrito Federal.

Cabe destacar que, por suas características peculiares, a capital federal possui órgãos federais e distritais, os quais exercem papéis complementares ou em conjunto em suas atividades, nas mais diferentes áreas, o que não é diferente no objeto desta pesquisa.

Uma vez identificados os órgãos responsáveis pela preservação e manutenção dos *heritage assets*, no período de 12 a 22 de janeiro de 2009, foram realizadas as entrevistas, que subsidiaram a análise da pesquisa.

Foi elaborado um questionário para nortear as entrevistas semi-estruturadas, tanto com o representante do IPHAN como da DEPHA. O questionário com

perguntas abertas tratou da gestão dos recursos alocados à preservação/manutenção dos bens e a conseqüente prestação de contas à sociedade; da possibilidade de geração de receitas por meio dos bens; dos inventários e da documentação que certifica o bem como de preservação histórico-cultural; da definição de propriedade de bens tombados; das doações recebidas e dos relatórios financeiros.

4 ANÁLISE DOS DADOS

A análise dos dados foi realizada considerando as dimensões (reconhecimento; mensuração e evidenciação) e variáveis (identificação e categorização; na aquisição; havido em doação; balanço patrimonial, demonstração do resultado e notas explicativas) objetos de comparação entre as normas.

A partir da identificação das diferenças e similaridades foi possível apontar os impactos causados na evidenciação e prestação de contas aos usuários. Complementarmente, foram inseridos os depoimentos dos representantes do IPHAN e da DePHA como forma de identificar o estágio em que o Brasil se encontra no que diz respeito à prestação de contas dos *heritage assets* à sociedade.

No que diz respeito aos critérios estabelecidos para enquadramento dos *heritage assets* e *multi-use heritage*, tratados pela dimensão reconhecimento no Quadro 1, observa-se que há bastante similaridades entre as normas emanadas do FASB e ASB.

Entidade	Tipo de Ativo	Tratamento Contábil
FASB	<i>Heritage Assets</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Preservação indefinida; • Importância histórico-cultural; • Categorização de acordo com suas características atributos.
	<i>Multi-Use Há</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Tratamento igual para os dois primeiros itens do HA; • Usados principalmente em atividades operacionais; • Quanto a categorização não há menção específica.
ASB	<i>Heritage Assets</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Importância histórico-cultural; • Não há menção à categorização.
	<i>Multi-Use Há</i>	<ul style="list-style-type: none"> • De interesse histórico, que são usados principalmente em atividades operacionais.
CFC	<i>Heritage Assets</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Não há
	<i>Multi-Use Há</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Não há

Quadro 1 – Dimensão (reconhecimento) – variável (identificação e categorização)

Quanto à identificação dos *heritage assets* e *multi-use HA*, o FASB diferentemente do ASB, destaca a expectativa de que tais ativos sejam preservados indefinidamente. Este fato traz impactos importantes para a entidade como, por exemplo, a não depreciação dos bens, além de nortear os critérios de procedimentos contábeis quanto ao reconhecimento enquanto ativo ou não.

Outro aspecto de destaque é a categorização dos *heritage assets* pelo FASB, o que infere-se a possibilidade de melhoraria na análise dos usuários da informação, dado que o tratamento agregado de ativos similares, pode reduzir a possibilidade de erro na interpretação dos relatórios, bem como dos custos de controle, todavia, deixa claro que a indicação de categorias não impede de o preparador valer-se do julgamento profissional para identificar e elaborar tais itens (materialidade da informação).

Embora o ASB não tenha destacado esse aspecto no *FRS 30*, permite que haja divulgação agregada por grupos ou classes, desde que não obscureça informações importantes.

A partir da entrevista com o Diretor da DePHA foi possível verificar que no Brasil não há padronização da linguagem utilizada pelos órgãos responsáveis pela preservação do patrimônio histórico-cultural, mas apontou que o IPHAN vem trabalhando no sentido de obter uma linguagem única, o que facilitaria o entendimento dos usuários como um todo. Isto é importante porque os aspectos qualitativos dos *heritage assets*, via de regra, agregam maior valor informacional se comparados e complementados aos quantitativos, sobretudo se forem comparáveis, considerando suas características gerais.

Tanto o FASB como o ASB destacam que os *heritage assets* e *multi-use HA* são de interesse histórico cultural, sendo os *multi-use HA* usados principalmente nas atividades operacionais da entidade, o que lhes confere o tratamento de um bem operacional, como é o caso do reconhecimento da depreciação.

No Brasil, a partir do art. 216 da CF/2008, pode-se entender que os *heritage assets* seriam identificados como aqueles de interesse histórico-cultural, da mesma forma que nas normas do FASB e ASB. No entanto, até o momento não há norma contábil sobre o assunto.

Quanto aos critérios de mensuração utilizados na aquisição dos *heritage assets* e *multi-use HA*, verifica-se no Quadro 2 haver diferenças que terão impactos relevantes nos demonstrativos contábeis.

Entidade	Tipo de Ativo	Tratamento Contábil
FASB	<i>Heritage Assets</i>	• Avaliado a custo e não capitalizado.
	<i>Multi-Use HÁ</i>	• Avaliado a custo e capitalizado.
ASB	<i>Heritage Assets</i>	• Avaliado a custo e capitalizado; ou • Avaliação por qualquer método apropriado e relevante.
	<i>Multi-Use HÁ</i>	• Avaliado a custo e capitalizado.
CFC	<i>Heritage Assets</i>	• Não há
	<i>Multi-Use HÁ</i>	• Não há

Quadro 2 – Dimensão (mensuração) – variável (na aquisição)

O FASB e ASB têm tratamento similar para os *multi-use HA*: são tratados como ativos fixos tangíveis, em razão do uso nas atividades operacionais da entidade, estando sujeitos à depreciação conforme a vida útil de cada bem.

Os *heritage assets*, no entanto, têm tratamento diferenciado: para o FASB eles não devem ser capitalizados, e sim registrados diretamente no resultado do período da aquisição ao valor de custo. No entendimento do ASB, o melhor reporte financeiro dos *heritage assets* ocorre quando eles são reconhecidos no balanço patrimonial. Logo, sempre que for possível obter o valor de custos ou outra avaliação por método considerado apropriado e relevante, o registro no balanço deve ser efetuado.

A avaliação pelo custo geralmente traz consigo uma informação mais objetiva do que outra forma de avaliação. No caso dos *heritage assets* entende-se que o *valuation* de um bem pode ser mais difícil dada a necessidade de mensurar, em termos monetários, a contribuição que ele pode trazer para a cultura de um povo. Um dos possíveis benefícios do *valuation* seria ter um valor para o ativo que estivesse mais próximo do seu valor intrínseco, entretanto, a confiabilidade da informação poderia ser reduzida a depender do método utilizado, além da própria subjetividade que é inerente ao processo de valoração. Adicionalmente, há críticas à atribuição de valor aos *heritage assets* pelo fato de os mesmos não se destinarem à venda, e até mesmo pelo conceito que ele traz consigo, pois suas características são peculiares e únicas.

No Brasil, o tratamento a ser dispensado aos *heritage assets* não está normatizado pelos órgãos reguladores. Assim, atualmente, um dos únicos registros que há dos *heritage assets* é o tombamento, realizado por meio de um ato específico, dependendo de cada ente do governo (federal, distrital, estadual ou municipal). No caso do Governo do Distrito Federal (GDF), o tombamento de bens materiais do patrimônio cultural é realizado por Decreto, após seguir os trâmites processuais a cargo do DePHA; o que a partir de então poderia ser realizado seu reconhecimento contábil.

Essas diferenças e divergências contábeis entre o FASB e ASB também repercutem sobremaneira nos critérios de mensuração dos *heritage assets* havidos em doação, conforme pode ser observado no Quadro 3.

Entidade	Tipo de Ativo	Tratamento Contábil
FASB	<i>Heritage Assets</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Não capitalizado.
	<i>Multi-Use HA</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Avaliado a <i>fair value</i>; • Na transferência de uma entidade federal para outra, deverá ser registrado pelo valor escritural, ou na ausência do mesmo a <i>fair value</i>.
ASB	<i>Heritage Assets</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Valoração por qualquer método apropriado e relevante.
	<i>Multi-Use HA</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Valoração por qualquer método apropriado e relevante.
CFC	<i>Heritage Assets</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Não há
	<i>Multi-Use HA</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Não há

Quadro 3 – Dimensão (mensuração) – variável (havido em doação)

No caso da mensuração dos *heritage assets* havidos em doação, para o FASB os mesmos não estarão sujeitos à avaliação seja a custo ou a *fair value*, o que não é observado pelo ASB, já que o mesmo entende que o bem deverá ser valorado por qualquer método que seja apropriado e relevante, além de seu registro no ativo. O interessante a ser destacado é que, no caso do órgão normatizador inglês, verifica-se que não há o uso da expressão *fair value* e sim *valuation*, o que repercute no modo em que ele traz seus pronunciamentos, como é o caso da faculdade do usuário avaliá-lo por um método diferentemente do custo, no caso de sua aquisição.

O FASB admite somente que o bem seja avaliado a *fair value* no caso de uma transação de doação de um *multi-use HA*, e ainda, se a transferência for realizada entre entidades federais, o mesmo deverá ser registrado a *book value*, e somente na ausência deste a *fair value*.

Verifica-se no órgão normatizar norte-americano um maior nível de conservadorismo, uma vez que busca limitar o uso da avaliação de tais ativos a *fair value*, o que de certa forma é justificado pela materialidade da informação destacado no início de seu pronunciamento, já que a mesma poderia não representar um ganho informacional ao usuário, corroborando a idéia de Barton (2005).

Todos esses tratamentos acabam repercutindo no modo e na forma em que eles estarão representados nos demonstrativos contábeis (balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício e notas explicativas), o que pode ser observado nos Quadros de 4 a 6.

Entidade	Tipo de Ativo	Tratamento Contábil
FASB	<i>Heritage Assets</i>	• Não há registro.
	<i>Multi-Use HA</i>	• Registrados a <i>fair value</i> ou <i>book value</i> , conforme o caso.
ASB	<i>Heritage Assets</i>	• Apresentar separadamente de outros ativos fixos tangíveis;
	<i>Multi-Use HA</i>	• Apresentar como ativos fixos tangíveis.
CFC	<i>Heritage Assets</i>	• Não há
	<i>Multi-Use HÁ</i>	• Não há

Quadro 4 – Dimensão (evidenciação) – variável (balanço patrimonial)

Os *heritage assets* na visão do FASB não deverão ser reconhecidos como ativos propriamente ditos e conseqüentemente não estarão destacados no balanço patrimonial das entidades que os detém. Diferentemente, o ASB reconhece-os como ativos, devendo como tal serem destacados no balanço patrimonial, e mais, avaliados método adequado e revelante, sujeitos inclusive ao teste de *impairment*, transmitindo a idéia como se tais ativos tivessem um mercado atuante como qualquer outro.

Assim, a idéia de se reconhecer tais bens no ativo, bem como valorá-los monetariamente, vai ao encontro do novo conceito proposto pelo IASB (2006) para ativos, já que possui as características essenciais para que assim possa ser reconhecido: é um recurso econômico; a entidade possui o privilégio de acesso a

este recurso econômico, desde que ambas características existam na data do demonstrativo contábil.

Deegan e Samkin (2002) e Glazer e Jaenicke (1991, *apud* HOOPER; KEARINS; GREEN, 2005) destacam que a atribuição do valor monetário serviria para enfatizar o valor comercial do ativo em vez de sua importância artística, científica, cultural e histórica, contrariando a idéia de imaterialidade desta informação como é o caso de Barton (2005).

Já para os *multi-use HA*, por apresentarem características operacionais, possuem um tratamento diferenciado uma vez que o FASB permite e recomenda o seu reporte no balanço patrimonial enquanto ativo, mas não traz qualquer consideração no que tange a sua categorização, diferentemente do ASB que chega a mencionar inclusive o modo como deve ser classificado.

O impacto de tais divergências, também é observado no demonstrativo do resultado, conforme Quadro 5.

Entidade	Tipo de Ativo	Tratamento Contábil
FASB	<i>Heritage Assets</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Registro os valores atinentes ao custo de aquisição, melhorias, reformas e manutenção.
	<i>Multi-Use HA</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Valor de depreciação apropriada de acordo com a vida útil do bem.
ASB	<i>Heritage Assets</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Registro de mudanças no valor do HA; • Contrapartida de doações recebidas; • Reconhecimento do resultado do teste de <i>impairment</i>.
	<i>Multi-Use HA</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Valor de depreciação apropriada de acordo com a vida útil do bem.
CFC	<i>Heritage Assets</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Não há
	<i>Multi-Use HA</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Não há

Quadro 5 – Dimensão (evidenciação) – variável (demonstração do resultado)

Os *heritage assets* uma vez considerados ativos para o ASB, e valorados, estarão sujeitos a imparidade, e havendo perda, a mesma deverá ser reconhecida no resultado. Contrariamente, o FASB nem sequer reconhece tais itens como ativos, e os valores relativos ao custo de aquisição, melhorias, reformas e manutenção deverão ser carregados diretamente no resultado.

Já para os *multi-use HA*, o FASB, apesar de destacar em seu pronunciamento que os *heritage assets* trazem consigo a idéia de que devem ser preservados indefinidamente, orienta que devem ser depreciados em conformidade com sua vida

útil (FASAB; 2008, apêndice B, § 22), o que é também mencionado pelo ASB para esse tipo de ativo.

Assim, pode-se identificar que ao analisar um relatório norte-americano, em princípio, haverá um maior carregamento de valores no demonstrativo de resultados, uma vez que todos os valores relativos à aquisição e manutenção dos *heritage assets* deverão ser reconhecidos neste demonstrativo. Enquanto que, para as entidades sujeitas à normatização do ASB haverá a possibilidade de uma maior volatilidade dependendo do modo em que será reconhecida a variação do valor corrente de tais ativos.

Complementarmente, as notas explicativas devem integrar as peças contábeis e da prestação de contas à sociedade. Sob a ótica do FASB, como consequência do fato dos *heritage assets* não serem reconhecidos no balanço patrimonial e os valores decorrentes dos gastos realizados nesses ativos serem carregados no resultado, as notas explicativas tornam-se peças de expressiva relevância, cujos itens estão listados no Quadro 6.

Entidade	Tipo de Ativo	Tratamento Contábil
FASB	<i>Heritage Assets</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Descrição da missão organizacional; • Das normas de gerenciamento, aquisição e uso; • Breve descrição das categorias dos HA; • Quantificação em unidades físicas dos HA.
	<i>Multi-Use HA</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Não trata.
ASB	<i>Heritage Assets</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Políticas de aquisição, manutenção e baixa. • Razões porque alguns HA não constam no Balanço; sua natureza e significância. • Data, método e limitações de avaliações. • Resumo das transações nos últimos 5 anos. • Natureza e tamanho das doações que não constam no Balanço.
	<i>Multi-Use HA</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Não trata.
CFC	<i>Heritage Assets</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Não há
	<i>Multi-Use HA</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Não há

Quadro 6 – Dimensão (evidenciação) – variável (notas explicativas)

Conforme já mencionado anteriormente, o FASB deixa a cargo do profissional contabilista a discricionariedade para o exercício de julgamento no que tange a justa apresentação das informações contábeis, levando-se em consideração o conceito de materialidade e utilidade da informação na tomada de decisão do usuário externo.

Assim, as notas explicativas apesar de possuírem instruções quanto à sua elaboração, o órgão norte-americano deixa claro que há de se observar o modo em que as informações melhor representem o cumprimento da missão organizacional.

Além disso, busca orientar que a organização retrate as normas de gerenciamento e uso dos recursos, aquisição e uso dos *heritage assets*, bem como suas categorias e quantificação em unidades físicas. É interessante mencionar que, quando se trata de quantificação, o FASB deixa claro que é considerada material a evidenciação dos *heritage assets* em unidades físicas e não em unidades monetárias, por isso a importância de sua representação em notas explicativas.

Já o ASB, até pelas orientações de mensuração dos *heritage assets* a valor corrente, há uma preocupação que o método de avaliação desses ativos sejam revelados em notas explicativas, até porque deixa a cargo do profissional a decisão do melhor método de valoração considerado para o ativo em tela.

Complementarmente, preocupa-se com a comparabilidade e evolução das informações à medida que orienta a evidenciação do resumo das transações dos últimos 5 anos, fato este não mencionado pelo FASB.

Já no Brasil, quando se trata da prestação de contas da aplicação dos recursos nos *heritage assets*, o problema inicia-se desde a dotação orçamentária. Conforme o diretor da DePHA não há rubricas específicas para a destinação desses recursos, além de não haver destinações regulares.

Ainda, conforme o depoimento da consultoria do Programa Monumento do IPHAN, “a alocação dos recursos para a preservação e manutenção dos bens de preservação histórico/cultural, é feita de modo não coordenado com o DePHA”, podendo assim haver desperdício de recursos.

Portanto, nota-se que, a falta de orientações específicas para esse tipo de ativo faz com que no Brasil não haja uma adequada alocação e prestação de contas dos recursos destinados à esses ativos, que são caracterizados por sua relevância para a história e cultura de uma sociedade, tendo o tombamento como único registro desse bem.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o objetivo de analisar as diferenças e similaridades existentes na normatização contábil dos *heritage assets* sob as óticas do FASB, ASB e CFC, foi realizado um estudo comparativo das orientações constantes do SFFAS 29 (americano) e do FRS 30 (inglês) relativas às dimensões *reconhecimento, mensuração e evidenciação*. Como no Brasil ainda não há normas contábeis que tratem do assunto, assim, foram realizadas entrevistas com os representantes do IPHAN e da DePHA relativamente ao patrimônio histórico-cultural existente em Brasília (DF), a fim de identificar o estágio em que se encontra a prestação de contas dos *heritage assets* à sociedade brasileira.

A análise comparativa mostrou que as divergências entre as normas emanadas do FASB e ASB são significativas, já que o primeiro órgão não reconhece os *heritage assets* como ativo, enquanto, o segundo além de considerá-lo como ativo, orienta que sua valoração deva ser feita por método apropriado e relevante e sujeito a alterações de valor, bem como ao teste de imparidade.

Na prática, o não reconhecimento dos *heritage assets* enquanto ativos, faz com que o bem tenha uma importância secundária em sua prestação de contas, já que para tentar suprir essa lacuna no balanço patrimonial o FASB busca enfatizar as notas explicativas como meio e forma de evidenciar tais itens.

Por outro lado, o órgão normatizador inglês orienta a valoração dos *heritage assets* como se os mesmos possuíssem um mercado ativo, contrariando inclusive o próprio conceito de *heritage assets*, já que cada um desses ativos possui características peculiares.

Entretanto, o ASB traz orientações importantes ao buscar reconhecer tais itens enquanto ativos, bem como retratá-los no balanço patrimonial e complementarmente, informações em notas explicativas, pois inclusive conceitualmente estaria mais alinhado à discussão proposta do IASB (2006) para a definição de ativos.

No Brasil, pode-se verificar que um dos únicos registros dos *heritage assets* é o tombamento realizado por ato do governo (federal, distrital, estadual ou municipal). Adicionalmente, os problemas relacionados à prestação de contas dá-se desde a

não destinação de dotação orçamentária até a falta de coordenação adequada para a aplicação de recursos, aumentando o risco de desperdício de recursos públicos.

Assim, destaca-se que, apesar das diferenças quanto aos procedimentos anteriormente mencionados, os documentos elaborados tanto pelo FASAB (2008) como pelo ASB (2009), podem servir como norte para elaboração de normas, que orientem a forma como tais itens devem ser contabilizados no Brasil, contribuindo sobremaneira para uma adequada prestação de contas à sociedade, bem como para justificar a destinação de recursos públicos necessários à preservação do patrimônio histórico-cultural.

Já, no que diz respeito ao reconhecimento ou não dos *heritage assets* enquanto ativos, há de se destacar que tais itens são fundamentais para o cumprimento da missão institucional das entidades que os mantêm (museus, galerias entre outros), e que muito embora possam não gerar fluxos de caixa positivos, devem ser reconhecidos como ativos nos demonstrativos contábeis, bem como valorados monetariamente.

Para futuras pesquisas, sugere-se a discussão acerca do reconhecimento dos ativos hereditários nos demonstrativos contábeis, bem como o modo de mensuração, considerando suas particularidades no momento de se estabelecer objetivamente o seu valor.

ⁱ An asset is a resource controlled by the entity as a result of past events and from which future economic benefits are expected to flow to the entity.

ⁱⁱ Assets are probable future economic benefits obtained or controlled by a particular entity as a result of past transactions or events.

ⁱⁱⁱ 'Heritage assets' are assets which have historic, artistic, scientific, technological, geophysical or environmental qualities and are held and maintained principally for their contribution to knowledge and culture.

^{iv} Physical assets that a community intends preserving because of cultural, historic or environmental associations.

^v More often than not, heritage assets will cost more to maintain than the cash inflows they generate (that is, they generate negative net cash flows).

^{vi} The future economic benefits associated with the artefact are primarily in the form of its service potential rather than cash flows. Therefore, a heritage asset meets the definition of an asset.

^{vii} The FASB's definition of an asset is so complex, so abstract, so open-ended, so all-inclusive and so vague that we cannot use it to solve problems.

^{viii} If it is accepted that heritage assets, if held by government, do enable government to achieve their particular objectives (many of which are social), yet nevertheless frequently generate negative net cash flows, then some writers have argued that the definition and recognition criteria for assets held by government and not-for-profit organizations may need to be different version to the definition and recognition criteria for assets held by for-profit organizations...

^{ix} An asset is a present economic resource to which an entity has a present right or other privileged access

^x (a) There is an economic resource; (b) The entity has rights or other privileged access to the economic resource; (c) The economic resource and the rights or other privileged access both exist at the financial statement date.

^{xi} Stewardship Land – expressão que representa o gerenciamento de áreas consideradas de preservação histórica, tais como florestas e parques.

^{xii} Where market prices are not available, alternative valuation techniques can be employed, although these, in themselves, can cause concern from the point of view of reliability.

REFERÊNCIAS

ASB – ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **Statement of Principles for Financial Reporting**. Dec, 1999.

ASB – ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **Discussion Paper: Heritage assets: Can accounting do better**. January, 2006.

ASB – ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **Financial Reporting Exposure Draft 42 – Heritage Assets**. June, 2008.

ASB – ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **Financial Reporting Standard 30 – Heritage Assets**. June, 2009.

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

BRASIL. Constituição (1988). Brasil: Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 16 jan. 2009.

CARNEGIE, Garry D.; WOLNIZER, Peter W. Enabling accountability in museums. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v.9, n.5, p.84-99, 1996.

CARROL, A. B. A three-dimensional conceptual model corporate performance. **Academy of Management Review**, v. 4, n.4, p.497–505, 1979.

DEEGAN, Craig; SAMKIM, Grant. **New Zealand Financial Accounting**. Manukau: McGraw-Hill Book Company New Zeland Limited, 2002.

FASAB – FEDERAL ACCOUNTING STANDARDS ADVISORY BOARD. **Implementation guide for statement of federal financial accounting standards 29: Heritage Assets and Stewardship Land**. Federal Financial Accounting Technical Release - Technical Release 9, Feb, 2008.

FRIEDMAN, Milton. **Capitalismo e liberdade**. São Paulo: Abril Cultural, 1984.

HOOPER, Keith; KEARINS, Kate; GREEN, Ruth. Knowing “the price of everything and the value of nothing”: accounting for heritage assets. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 18, n.3, p.410-433, 2005.

IASB – International Accounting Standard Board. **Conceptual Framework – Asset Definition**. Information for Observers, World Standard Setters Meeting, London, 2006.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

NOBES, Christopher W. Rules-Based Standards and the Lack of Principles in Accounting. **Accounting Horizons**, v.19, n.1, p.25-34, 2005.

PANEBIANCO, Angelo. Comparación y explicación. *In*: SATORI, Giovanni; MORLINO; Leonardo (eds.). **La comparación en las ciencias sociales**. Madri: Alianza Editorial S/A, 1994.

RIBEIRO, Maisa de Souza; MARTINS, Eliseu. A informação como instrumento de contribuição da Contabilidade para a compatibilização no desenvolvimento econômico e a preservação do meio ambiente. **Caderno de Estudos Fipecafi**, São Paulo, n. 9, p. 31-40, 1993.

SARTORI, Giovanni. Comparación y método comparativo. *In*: SATORI, Giovanni; MORLINO; Leonardo (eds.). **La comparación en las ciencias sociales**. Madri: Alianza Editorial S/A, 1994.

SCHUETZE, Walter P. What are Assets and liabilities? Where is true north? (Accounting That may Sister Would Understand). **Abacus**, v. 37, n. 1, p.1-25, 2001.

