

Segue abaixo, artigo acadêmico desenvolvido por mim relativo a um estudo de caso desenvolvido na Fundação Biblioteca Nacional, a qual considero uma pequena amostra de abordagem da matéria que se entende não somente aos ativos culturais, mas também ambientais.

Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais: Uma proposta de valoração econômica dos *Heritage Assets* na Fundação da Biblioteca Nacional

Implementation of Heritage Accounting Procedures: A proposal for the economic valuation of Heritage Assets at the National Library Foundation

Valdemir Regis Ferreira de Oliveira

Resumo

As bibliotecas públicas são responsáveis por um vasto acervo do conhecimento global, além de fomentar as demandas sociais, culturais e educacionais da sociedade. Dada a sua importância, torna-se necessário um olhar mais atento a esse patrimônio. Assim, a literatura acadêmica e teórica tem apresentado o conceito de *Heritage Assets* e o seu tratamento na gestão governamental. Um dos desafios está no fato de valorar corretamente parcelas tangíveis e intangíveis do patrimônio em sua perspectiva cultural. A partir do levantamento documental e bibliográfico, além de um estudo de caso, esse artigo tem como objetivo averiguar como se deu a implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais na Fundação da Biblioteca Nacional do Brasil (FBN). Os resultados apresentaram inconsistências nos registros e mensuração dos ativos culturais. Dada a urgência de acomodação às normas internacionais, sugere-se a adoção do método do Valor Econômico Total (VET) como alternativa para a melhor representação fidedigna desses ativos.

Palavras-Chave: *Heritage Assets*. Valoração. Método. Biblioteca. Contabilidade.

Abstract

Public libraries are responsible for a vast collection of global knowledge, in addition to fostering the social, cultural and educational demands of society. Given its importance, a closer look at this heritage is necessary. Thus, academic and theoretical literature has presented the concept of Heritage Assets and its treatment in government management. One of the challenges is the fact of correctly valuing tangible and intangible parts of heritage in its cultural perspective. Based on a documentary and bibliographic survey, in addition to a case study, this article aims to investigate how the implementation of patrimonial accounting procedures took place at the Fundação da Biblioteca Nacional do Brasil (FBN). The results showed inconsistencies in the records and measurement of cultural assets. Given the urgency of accommodation to international standards, the adoption of the Total Economic Value (VET) method is suggested as an alternative for the best faithful representation of these assets.

Keywords: *Heritage Assets*. Valuation. Method. Library. Accounting.

Resumen

Las bibliotecas públicas son responsables de un vasto acervo de conocimiento global, además de fomentar las demandas sociales, culturales y educativas de la sociedad. Dada su importancia, es necesario un acercamiento a este patrimonio. Así, la literatura académica y teórica ha presentado el concepto de Bienes Patrimoniales y su tratamiento en la gestión gubernamental. Uno de los retos es el hecho de valorar correctamente las partes tangibles e intangibles del patrimonio en su perspectiva cultural. Basado en un levantamiento

documental y bibliográfico, además de un estudio de caso, este artículo tiene como objetivo investigar cómo ocurrió la implementación de los procedimientos de contabilidad patrimonial en la Fundação da Biblioteca Nacional do Brasil (FBN). Los resultados mostraron inconsistencias en los registros y medición de los bienes culturales. Dada la urgencia de acomodo a los estándares internacionales, se sugiere la adopción del método del Valor Económico Total (VET) como alternativa para la mejor representación confiable de estos activos.

Palabras-clave: Bienes Patrimoniales. Valuación. Método. Biblioteca. Contabilidad.

1. INTRODUÇÃO

Ao longo da história humana, o conhecimento tem sido repassado às gerações futuras através de diversas nuances do conhecimento. Epistemologicamente, o saber pode ser adquirido ou influenciado a partir de vários fatores, como por exemplo, pelo senso comum, com costumes e crenças, ou pela disseminação do conhecimento científico expressado na literatura (Hessen, 2000).

Dar-se então, a importância de registrar tais conhecimentos para que eles sejam repassados aos demais, e dessa maneira não sejam esquecidos na vasta imensidão do saber. Imagine por exemplo, se os grandes pensadores, criadores e inventores não tivessem expressado suas *expertises* acerca da medicina, filosofia, matemática e dentre outras áreas, talvez, a ciência e cultura não poderiam ser perpetuadas e aperfeiçoadas ao longo do tempo.

Nessa perspectiva, é preciso entender que mesmo antes da invenção da escrita propriamente dita, os homens já registravam suas rotinas através de símbolos ou desenhos, mas apenas em meados de 3.200 a.C., o primeiro livro foi desenvolvido pelos sumérios, que através da escrita cuneiforme registraram em plaquetas a Epopeia de Gilgamesh, rei pertencente a dinastia de Uruk na Mesopotâmia, atualmente Iraque (Frizero, 2021).

Darton (2010) relata que por meio dos livros, a memória é preservada, e é preciso que esses patrimônios sejam conservados para acesso à informação, nas bibliotecas, que nada mais são do que centros de saberes. Segundo Ko et al., (2012), o objetivo de uma biblioteca vai além de fornecer o acervo de conhecimentos, elas têm por finalidade o atendimento às demandas sociais, culturais e educacionais em prol da comunidade na qual está inserida.

Portanto, apreciar a contribuição dada pelas bibliotecas pode incluir mais que valores tangíveis das coleções, mas também seus valores intangíveis, como o conhecimento adquirido e o bem-estar subjetivo, o qual tem associação positiva ao uso das bibliotecas públicas (Fujiwara et al., 2019). Nesse sentido, torna-se importante um olhar mais atento a esses ativos.

A esse respeito, é possível encontrar que em diversos países as bibliotecas públicas são consideradas Patrimônio Cultural, a exemplo do que determina o *Code Du Patrimoine français* (2022), que inclui as coleções científicas e artísticas ao patrimônio governamental, visto que tais bens culturais pertencem à entidade pública. Essa nova percepção gerencial tem se definido com a presença dos *Heritage Asset*.

Segundo a Constituição Federal Brasileira de 1988, no Artigo 216, o *Heritage Assets*, traduzido como Patrimônio Cultural, são os “bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira”.

Ainda sobre esse preceito, é preciso também abranger o que vem a ser definido como Patrimônio Histórico e Cultural, segundo o Instituto do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional (IPHAN). No Decreto nº 25 de 1937 em seu Art. 1º, o IPHAN estabelece que todo conjunto de bens móveis e imóveis brasileiros, cuja conservação seja de interesse público são considerados patrimônios, desde que seu caráter atribua fatos históricos do Brasil,

independente se ter excepcional valor arqueológico ou etnográfico, bibliográfico ou artístico (Brasil, 1937).

Assim sendo, o acervo e a própria riqueza do imobilizado no qual está inserido nas bibliotecas podem ser considerados como patrimônio cultural em virtude que pode ser do conjunto dos serviços prestados. Tais contribuições à memória histórica/cultural podem ser advindas por documentos antigos, mapas, estatutos, dentre outros registros, que estão preservados em algumas bibliotecas públicas, conservando parte da história de um povo ou sociedade (Tavares et al., 2009).

Desde muito tempo há incoerências no tratamento dos *Heritage Assets*. Contudo, a mensuração do valor patrimonial das bibliotecas tem sido um desafio para os pesquisadores, que ao utilizar métodos quantitativos podem apenas obter parte da valoração das contribuições deste tipo de *Heritage Assets* (Sørensen, 2020).

Carnegie e Wolnizer (1995) já retratavam que alguns países não tinham obrigatoriedade para registrar contabilmente os ativos culturais enquanto outros países já detinham pronunciamentos específicos para tratá-los. Fato esse, que gerou impasses para auditores de instituições públicas de arte, que estavam preocupados com a integridade das demonstrações. Essa preocupação girava entorno da forma de como deveriam julgar se o valor monetário atribuído era o valor real, ou se haviam evidências para uma mensuração confiável, ou se a informação gerada seria útil já que não se trata de itens negociáveis. Havia ainda outra preocupação que era a de como medir a eficiência financeira, ou seja, o benefício econômico gerado por eles (Carnegie & Wolnizer, 1995).

Nesse ínterim, em busca de harmonização do tratamento contábil dos *Heritage Assets*, a Federação Internacional de Contadores (IFAC) estabeleceu Normas Internacionais aplicadas ao Setor Público que focam nos padrões a serem adotados através das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) nº 17, a qual versa sobre Propriedades, Plantas e Equipamentos; e, da IPSAS – 31 que trata de Ativos Intangíveis. Ambas fornecem subsídios ao registro do Patrimônio do Cultural, porém de forma ainda incipiente. Sendo assim, visando aperfeiçoar tais normas, O IFAC emitiu o *Exposure Draft* (ED) nº 78 que até de outubro de 2021, buscou obter comentários dos *stakeholders* a respeito do tema (IPSASB, 2021).

Assim, percebe-se que ainda há questões a serem debatidas acerca da mensuração dos *Heritage Assets*, o que impulsiona diversas pesquisas sobre como outras áreas podem dar suporte no tratamento do Patrimônio Cultural. A esse exemplo, encontram-se os estudos que usaram a teoria econômica para a valoração das bibliotecas públicas na América do Norte, Ásia, Austrália e Europa (Calvert & Goulding, 2015; Lamont, 2015; Missingham, 2005; Obal, 2015).

No contexto brasileiro e em virtude da convergência às Normas Internacionais da Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, o Governo Federal, por meio da Portaria nº 548 da Secretária do Tesouro Nacional (STN) de 2015, lançou o Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) nas entidades públicas. Como parte desse plano, foi exigido que sejam evidenciados e mensurados todo e qualquer patrimônio pertencente a União, Estados e Municípios, imputando aos contadores habilidades para adequar-se às normas (Ministério da Fazenda, 2015).

Diante do exposto, o objetivo geral deste artigo é averiguar como se deu a implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais na Fundação da Biblioteca Nacional do Brasil (FBN), buscando concomitantemente avaliar os métodos adotados para valoração do *Heritage Assets* na fundação em estudo, que contemplam seu acervo de bens móveis e imóveis.

Em seguida expandiu-se essa pesquisa realizando uma proposta de valoração econômica através do Valor Econômico Total (VET), abordando como tal método poderia contribuir para mensuração do *Heritage Assets*, sendo uma viabilidade a ser atrelada aos

cálculos do Valor de Mercado¹, em conformidade com a estrutura conceitual da contabilidade pública.

A escolha da referida biblioteca se deu por três fatos que a fazem ser única quanto ao contexto em estudo. Primeiro, caso a unidade de análise fosse uma biblioteca integrante de uma universidade federal ou de qualquer outro órgão público, ela seria apenas mais uma área administrativa inserida no organograma e no plano orçamentário compartilhado com as demais unidades daquele órgão. Segundo, por ser um Órgão Público Federal de atividade exclusiva voltada à execução da política governamental de captação, guarda, preservação e difusão da produção intelectual do País, sua atividade finalística de guarda e preservação de seu acervo faz com que toda a gestão de recursos humanos, patrimoniais, orçamentário-financeiro e contábil esteja voltada exclusivamente para esse propósito.

Por último, ao integrar a União, a FBN sujeita-se aos prazos definidos pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) para a implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais decorrentes do processo de convergência da contabilidade pública brasileira às normas internacionais de contabilidade pública em curso nesta última década. Ademais, por força da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a FBN divulga no portal de transparência seus relatórios anuais de gestão, demonstrativos contábeis e respectivas notas explicativas, bem como diversas planilhas de controle da atividade fim.

Nesse ínterim, torna-se primordial a investigação de como esse acervo cultural, histórico e patrimonial tem sido reconhecido e evidenciado nos inventários, balancetes e demonstrativos contábeis da FBN, de forma que o relevante conteúdo informacional desses relatórios reflita com fidedignidade a dimensão da riqueza desse patrimônio peculiar atinente aos *Heritage Assets*.

Outra premissa é que o tema se torna elegível para discussão por tratar de como se dar a mensuração dos *Heritage Assets*, pois já se sabe que a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público (NBC TSP-07) não admite a mensuração da parcela intangível sobre os Ativos Culturais, o que pode implicar na mensuração apenas do ativo deixando de lado o “cultural”. Portanto, este artigo visa contribuir para melhoria dos métodos de valoração deste tipo de ativos, incluindo além do valor histórico, a valoração ao valor justo com base nos métodos econômicos já largamente conceituados na literatura.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1. BIBLIOTECAS PÚBLICAS E SEUS *HERITAGE ASSETS*

Tendo origem na língua grega, a palavra *biblioteca* significa depósito de livros, contudo com passar dos anos, as funções da mesma alteram-se para atender a sociedade, ou seja, desde a descoberta da primeira biblioteca de *Ebla*, na Mesopotâmia, foram atribuídas novas funções que vão além do seu acervo, que contribuem para riqueza cultural e etnológica (Patatas, 2019).

Para a Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura (UNESCO), as bibliotecas públicas são portas para o acesso ao conhecimento. Isto posto, em 1994 a UNESCO e em parceria com a Federação Internacional de Associações de Bibliotecários e Bibliotecas (IFLA) lançou o manifesto das bibliotecas, em prol do reconhecimento de seus valores que proporcionam conjecturas contínuas à aprendizagem, o que dar base para formação de convicções autônomas do ser a ser formado, o que auxiliar no desenvolvimento cultural da sociedade (IFLA, 1994).

¹ Segundo a Estrutura Conceitual do Setor Público o Valor de Mercado substitui o Valor Justo, pois a natureza do bem público não se concentra em bens negociáveis.

Corroborando com tal afirmação, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MPCASP) na sua nona edição, define a Biblioteca Pública como aquela: “destinada a todos os segmentos da comunidade, com acervos de interesse geral, voltados essencialmente à disseminação da leitura e hábitos associados entre um público amplo [...]” (Secretaria do Tesouro Nacional [STN], 2021).

Segundo West e Carnegie (2010), o acervo das bibliotecas pode incluir milhões de itens individuais que devido ao custo-benefício para a administração são agregados em categorias de ativos, como por exemplo:

Monografias de pesquisa, jornais, periódicos, manuscritos, fontes eletrônicas e itens raros ou patrimoniais. Essa categorização será influenciada pela política de divulgação (por exemplo, divulgar apenas uma única 'coleção' ou dividi-la em subcategorias) e política de depreciação (por exemplo, uma política de aplicação de diferentes taxas de depreciação a livros e periódicos exigirá que essas categorias sejam acumuladas separadamente, independentemente de serem ou não divulgadas individualmente (West & Carnegie, p. 11, 2010).

Percebe-se que categorizar tais itens já é tarefa árdua, e quando pensamos em tratamento contábil há possibilidades de ter infinitas complicações, pois, atribuições monetárias às coleções e aos diversos itens geram questionamentos que vão desde a vida útil destes artefatos até que ponto os mesmos devem ser considerados ativos, se por muitas vezes podem não gerar benefícios econômicos futuros, apenas custos de manutenção.

Ao longo do tempo são incorporados pelas bibliotecas não somente os itens tradicionais dos acervos, mas obras raras, itens insubstituíveis e logicamente os serviços que são proporcionados pelas mesmas, que vão além de empréstimos até palestras, visitas, noites de lançamentos e cursos gratuitos. E cada vez mais agregado uma parcela do intangível do cultural, sem mencionar o imobilizado que por muitas vezes tem uma própria riqueza de detalhes históricos seja na sua arquitetura ou nos itens de ouro e vidrais unicamente selecionados para tais imóveis (West & Carnegie, 2010).

Então percebe-se o desafio de depreciar e valorar esses itens, sabendo que muitos podem até não ter um custo histórico inicial por ser provindo de doação, o que implica cada vez mais em busca de alternativas para mensuração dos *Heritages Assets*, seja em conjunto ou individualmente. Talvez essas dificuldades explique a definição tão simplificada para mensuração do controle patrimonial descrito pelo MPCASP, restringindo o controle patrimonial das bibliotecas públicas classificando os livros adquiridos, como material de consumo, para simplificar a verificação periódica, não sendo necessária identificação do registro patrimonial (STN, 2021).

Tal norma desconsidera os valores culturais dos livros raros, do patrimônio ou da importância acadêmica, ou do próprio benefício econômico que de que algumas coleções podem gerar, em pesquisa realizada por Aabø (2005), os valores percebidos pela população norueguesa superam em quatro vezes o valor dos seus custos quando é avaliado os direitos de propriedade sobre seu acervo e serviços. Tais atributos permitem observar além do valor contábil, pois estes podem ser expressos através da cultura hereditária, do contexto científico e do educativo (Carnegie & Wolnizer, 1997).

A própria IPSAS -17, que trata de imobilizado cita que não há uma unidade de medida para reconhecimento de um item, sendo permissível que os livros de bibliotecas sejam agregados a outros itens por insignificância, aplicando assim os critérios de valor agregado (NBC TSP 07, 2017; IPSAS, 2008).

Diante tal afirmação, será que a contabilidade está preparada para expressar os valores tangíveis dos acervos e assim como os benefícios provindos pelas bibliotecas públicas? Este questionamento é reforçado por diversos autores, pois, valorar o patrimônio cultural de uma

biblioteca é algo difícil, e deve ser observado as premissas que vão além do contexto tangível, atingido também as agregações não físicas dos serviços prestados por elas (Wolf et al., 2021).

Por isso, existe um certo impasse na aceitação dos métodos contábeis para valoração dos bens culturais. Tomando como base estudos realizados em museus, muitos estão inclinados a adoção da valoração econômica, a exemplo dos achados de Hooper et al. (2005) que analisaram museus na Nova Zelândia e perceberam que os gestores buscavam métodos de valoração econômica para a curadoria em seus relatórios anuais, pois entendem que o valor monetário expresso pela contabilidade não aborda o valor cultural.

O que corrobora com Hider (2008) quando frisa que a valoração econômica das bibliotecas é de grande relevância para os administradores, pois através dos métodos previstos na economia, deixa-se de lado medições heurísticas para que se busque melhores métricas para contemplar o valor cultural, que pode ser observado na relação custo-benefício, ou seja, o orçamento de manutenção, seja do imobilizado e ou na conservação de seu acervo.

2.2. TRATAMENTO CONTÁBIL ATIVOS CULTURAIS DE BIBLIOTECAS PÚBLICAS

Apesar de ser considerada um patrimônio cultural, a contabilização dos recursos provindos das bibliotecas sempre tem sido sinônimo de debate, no que tange os critérios de reconhecimento e mensuração desses “ativos”. Em artigo elaborado por West e Carnegie (2010) foi indagado como a contabilidade do setor público em seu regime de competência poderia expressar os benefícios econômicos que as bibliotecas australianas proporcionam às entidades que as administram. Os autores demonstraram que os benefícios não eram apenas econômicos, mas estavam em sua maioria voltados a sociedade, por promover a educação, ensino e pesquisa. Assim, expressar isso contabilmente pelos métodos tradicionais pode ser algo caótico e carregado de subjetividade, principalmente quando avaliados as coleções, depreciação e vida útil (West & Carnegie, 2010).

Segundo Martins et al. (2014), há um dilema entre diversos países quanto ao reconhecimento do *Heritage Assets*, pois para alguns, ele não atende a definição de ativo nas normas atuais, pelo fato de não gerarem benefícios econômicos. Isso leva a outro impasse, que impacta diretamente na sua evidenciação, que é o fato se esse tal ativo for hereditário e recebido em doação pode ser contabilizado com valor simbólico caso não haja documentação, o que foge a representação fiel.

Além desses fatos mencionados, há também a questão da definição de vida útil destes bens e a possível contribuição ao valor social, Pires et al. (2015) observaram que, antes da IPSAS 17, não havia reconhecimento dos *Heritages Assets* nas demonstrações financeiras dos museus no Brasil, Canadá e Estados Unidos. Contudo, em outros países como a Nova Zelândia e Austrália além de serem evidenciados nas demonstrações financeiras, havia notas explicativas detalhadas sobre critérios de mensuração adotados pelos museus, sendo o custo histórico voltado ao reconhecimento inicial, enquanto os outros demais critérios como valor justo, de mercado, custo de reposição e o julgamento de profissionais eram utilizados na mensuração posterior.

A atual norma considera que estes tipos de ativos são raramente mantidos para gerar entradas de caixa Talvez pelo fato que segundo a estrutura conceitual aplicada ao setor público estes itens são mantidos para contribuir com o legado cultural e histórico da nação, e geralmente não são alienados. Ainda segundo a NBC TSP de Estrutura Conceitual, os ativos do setor público podem ter como natureza o patrimônio cultural, com propósito de beneficiar a valorização do recurso ao longo do tempo, por ser itens de salvaguarda dos entes públicos (CFC, 2016).

Percebe-se que aparentemente tais requisitos mencionados atendem a definição de ativo, então após este processo de reconhecimento é preciso buscar bases para mensurar o Ativo Cultural. Contudo, as bases disponíveis na Estrutura Conceitual do Setor Público não englobam em específico direcionamentos para valoração dos *Heritage Assets*, sendo apresentadas apenas o custo histórico; valor de mercado; custo de reposição ou substituição; preço líquido de venda; valor em uso. Entretanto, essas métricas são insuficientes quanto a valoração dos ativos culturais, segundo a Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TSP 08 - Ativo Intangível (2017).

É descrito que existe a parcela de intangível nos bens patrimoniais, mas as atuais bases não dão suporte para tal mensuração. Segundo a Norma, ativos intangíveis são:

Bens patrimoniais por causa de suas características culturais, ambientais, ou significado histórico. Exemplos de patrimônio imaterial ativos incluem registros de eventos históricos significativos e direitos de usar a imagem de um público significativo pessoa em, por exemplo, selos postais ou moedas (NBC TSP 08, 2017)

Para Ellwood e Greenwood (2016), os valores intrínsecos dos ativos culturais devem ser considerados para compor os valores financeiros e nestes cálculos atribuir o estado cultural do item e suas particularidades e para isso deve-se buscar outros meios de valoração. Essa inconclusão sobre como mensurar o *Heritage Assets* é algo delicado, pois trata de interesses governamentais. Em pesquisa realizada por Aversano e Christiaens (2014) quando analisado as divergências entre as opiniões sobre o registro contábil do Ativo cultural, alguns países concordavam em registrar o patrimônio, porém havia conflitos para a mensuração, em sua maioria entendiam que era um Ativo, e o que explicava esse desacordo é a defesa do comércio local e autoridade dos padrões contábeis vigentes nos países.

Contudo, a aceitação das normas tem sido estudada, segundo pesquisa de Barbosa (2020) que avaliou o nível de adesão a IPSAS 17 pelos órgãos do Poder Executivo Federal do Brasil, há entendimento dos benefícios da adoção de tal norma, por parte dos servidores, contudo eles têm ciência que a contabilidade pública está muito interligada ao sistema orçamentário, o que dificulta a mudança, mas não a impede.

Porém há controvérsias, na ED nº 78/2021, diversas cartas foram direcionadas como proposta de alteração da atual norma, entre as manifestações o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) se pronunciou em específico quanto a política contábil de mensuração dos ativos imobilizados. O conselho foi enfático ressaltando a omissão do IFAC em não indicar na norma proposta, em quais os momentos deveriam ser utilizados o método do valor operacional atual e quais outras situações deveriam ser usadas a mensuração pelo valor justo. Assim, o CFC solicitou orientações adicionais que poderiam contemplar exemplos como do tratamento dos *Heritage Assets*:

Como, por exemplo, um ativo mantido para atingir os objetivos de uma entidade pode ser mensurado pelo valor justo? Em relação ao valor operacional atual, a mensuração de um ativo mantido por capacidade operacional, especialmente um bem patrimonial, pode não refletir seu potencial de serviço se a abordagem de renda for escolhida como critério para fixação de taxas de entrada, por exemplo, não se referir a potencial de serviço do ativo. Devido ao seu valor histórico e cultural, o objetivo de uma entidade pode ser permitir mais acesso ao público cobrando um valor irrisório que cubra apenas os custos de manutenção da visitação. Portanto, o valor obtido com a abordagem da renda pode não refletir o elemento tangível e/ou imaterial dos bens patrimoniais, como é o caso do Cristo Redentor no Brasil. (CFC, 2021)

É importante que os órgãos se preocupem com o patrimônio cultural, desde sua mensuração até sua evidenciação, visando logicamente a evolução da ciência contábil, e para que isto aconteça deve-se buscar outros meios que possam atender aos preceitos da contabilidade para uma fiel valoração dos ativos culturais.

2.3. MÉTODOS DE VALORAÇÃO ECONÔMICA PARA OS *HERITAGE ASSETS* EM BIBLIOTECAS

Segundo Ellwood e Greenwood (2016), alocar valores monetários a um *Heritage Assets* às vezes não é tão difícil, se considerar os *really-shows*, a exemplo do ‘*Antiques Road Show*’, no qual os especialistas que dão sua opinião em minutos, mas, pode ser difícil quando se toma como base o valor de mercado, conforme é analisado na ‘Coluna de Nelson em *Trafalgar Square*’. Mas, os autores ainda ressaltam que em alguns casos a valoração de tais itens pode ser até impossível, diante os ativos insubstituíveis, como a ‘pedra de Rosetta’ no Museu Britânico. Dado tais cenários, a contabilidade deve levar em conta que nas abordagens para avaliação destes ativos deve-se buscar a melhor base de mensuração, que devem ir além do custo histórico, custo de reposição, valor justo e valor em uso.

Tais implicações não dão suporte a teoria contábil para mensuração dos *Heritages Assets* e neste sentido Freire et al. (2015) enfatizam como sendo necessário a adoção de outras metodologias alternativas que podem ser encontradas na Teoria Econômica, como o Método da Valoração Contingente (MVC), Método do Custo de Viagem (MCV) e Método dos Preços Hedônicos (MPH) buscando através dos mesmos expressar o desempenho do Patrimônio Cultural.

O Método de Valoração Contingente (MVC) busca abordar outras métricas de avaliação além do valor monetário, quando aplicado às bibliotecas pode-se avaliar a qualidade do acervo e outras variáveis que apontam para os valores de uso e de não uso, os quais não são observados pela contabilidade. Fato esse, identificado por Fujiwara et al. (2019) que ao utilizarem o método diante as bibliotecas da Inglaterra perceberam que para manter os serviços básicos de empréstimos e conservação de acervo a disposição média a pagar era de £19,51/ano e £10,31/ano em 2019. O MVC pode considerar o valor total da biblioteca, tributação e orçamento como na pesquisa de Stejskal et al., (2019) em observância do retorno do valor investido, ou avaliando os serviços prestados aos usuários, como investigado por Ko et al., (2012) nas bibliotecas de Seul, e outras províncias da Korea. Ko et al, descobriram que os serviços como acessibilidade, programas, instalações e materiais informativos, equivaleram a um retorno sobre investimento de 3,66% quando comparados as despesas de geração deles.

Diante o Método do Custo de Viagem (MCV) se enquadra não somente a somatória dos custos para estar em tal lugar, mas também a Disposição à Pagar (DAP) para a preservação e manutenção de tal serviço ou acesso, está métrica também se faz viável para medição do bem-estar provindo das bibliotecas, porém não o único, pois segundo Nogueira e Medeiros (1999) cada indivíduo tem preferências particulares e tais influenciarão na decisão no momento da valoração. Fato que pode ser observado na pesquisa de Noh et al. (2018) que distribuíram sua valoração em três tipos distintos: o valor social, educacional e econômico. Os autores perceberam que tais valores eram diferentemente avaliados, sendo em maior potencial para os bibliotecários e em menor grau para os usuários, em mais de 80 bibliotecas universitárias e públicas localizadas nos Estados Unidos, Canadá e Coréia.

No Método de Valoração de Preços Hedônicos (MPH) pode-se apreciar o preço dado aos atributos que fazem parte do item que será valorado dado certo cenário. Trazendo ao contexto das bibliotecas, o MPH foi aplicado por Ursprung (2021) que valorou os livros raros de economia, como por exemplo ‘*A riqueza das nações de Adam Smith*’, verificando que eles

geraram 2,8% anual de retorno ao longo de 45 anos estudados, o que se equipara a literatura clássica, e a outros itens colecionáveis.

Além da avaliação do acervo e de serviços proporcionados por uma biblioteca, deve-se dar atenção a própria estrutura que é detentora de tais riquezas, e tais immobilizados podem ser repletos de detalhes arquitetônicos, muitas vezes únicos e de valores únicos, muitas vezes até tombados. Nesse sentido, Marques e Freire (2015) valoraram a Catedral de Brasília, através de métodos econômicos, perfazendo assim, um valor médio anual de mais de R\$ 93 milhões. Contudo, sabe-se que segundo as normas da contabilidade pública até então estes valores intangíveis são despercebidos pela mensuração permissível do custo histórico.

Outro método comumente utilizado para valoração de ativos culturais em bibliotecas e no âmbito da economia ambiental tem sido o do Valor Econômico Total (VET), o qual é composto pela soma do valor de uso com o valor de não-uso de um ativo (Oliveira Junior, 2003). No VET, o valor de uso resulta da soma de duas variáveis: o uso direto e o uso indireto, mediante a adoção do valor de opção e o de quase-opção de determinado bem. O uso direto corresponde ao valor atribuído pelas pessoas ao bem pelo fato de se utilizarem diretamente dele, seja pela extração, visitação ou outras atividades de consumo direto e produção. Santos (2016) cita como exemplo a utilização do acervo histórico de uma biblioteca considerada patrimônio cultural por moradores e visitantes.

Já no uso indireto, Reyes e Dorado (2018) afirmam que os valores indiretos se referem ao valor atribuído pelo consumo e benefício não intencional de um bem ou serviço. Nesse aspecto, o cálculo do uso indireto inclui os benefícios derivados dos serviços que as áreas originárias fornecem como aporte aos bens e serviços de produção. Ou seja, na economia do meio ambiente, por exemplo, a valoração do uso indireto da proteção do solo e estabilidade climática refere-se aos valores estimados no controle da erosão, manutenção da qualidade da água, preservação da biodiversidade, controle climático, dentre outros.

Apresentado por Nogueira e Medeiros (1999), o Valor Econ mico Total (VET) pode ser descrito pela seguinte fórmula:

$$\text{VET} = (\text{VU} + \text{VO} + \text{VQO}) + \text{VE}, \text{ onde:}$$

VU = representa o valor de uso;

VO = valor de opção;

VQO = valor de quase-opção; e

VE = valor de existência (representa o valor de não-uso)

O Valor de Opção (VO)   atribuído pelo indivíduo, que ao conhecer o valor de uso de determinado bem, opta por não utiliz -lo e estando disposto a pagar pela opção de us -lo no futuro. Já no Valor de Quase Opção (VQO) concentra-se nos valores que podem ser atribuídos através de novos conhecimentos tecnológicos ou científicos encontrados potencialmente no futuro. No Valor de Existência é preciso entender que cada item tem seu valor em si, o qual independe do uso, e para avaliar este valor intrínseco, deve-se observar questões morais, culturais e altruísticas, utilizando-se de cautela diante as preferências e relevâncias (Castro & Nogueira, 2019; Motta, 1997).

O potencial do VET para valoração de bibliotecas se apresenta no relatório da *Oxford Economic* que valora a contribuição da biblioteca para com a sociedade britânica, através da avaliação dos valores de uso de suas salas, dos serviços web e dos serviços não monetários entre outros benefícios que são comparados aos custos (Tessler, 2013).

Percebe-se então, que o VET pode ser uma importante proposta no que tange a valoração dos *Heritage Assets* contidos nas bibliotecas, pois segundo Aab  e Audunson (p. 10, 2002) para que isso aconteça deve ser estabelecido três condições: “a capacidade de medir

tanto valores de não uso quanto valores de uso, capacidade de integrar motivos de avaliação que se estendem além da busca do interesse próprio individual, e não devem violar o pressuposto da racionalidade.”

Neste sentido, se faz necessário abordar tal proposta no presente artigo em contribuição a literatura e a ciência contábil.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS E DELINEAMENTO DA PESQUISA

Como ponto de partida deste trabalho buscou-se a literatura pertinente e disponível na plataforma periódicos Capes, utilizando os seguintes termos de busca: *economic valuation; heritage assets; rare works; libraries*.

Em seguida foram selecionados os artigos revisados por pares, e que estivessem no contexto de *Cultural heritage*, sendo elencados em 58 resultados. Em um segundo momento foi adicionado a palavra ‘*books*’ para afunilar a pesquisa, em atendimento ao objetivo deste trabalho. Mediante a análise de conteúdo realizada nos artigos encontrados, foi procedida a revisão literária referenciada no capítulo 2, com ênfase na explicitação de diversos métodos de valoração ainda não absorvidos pelo Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), de uso obrigatório pelos órgãos e entes públicos integrantes dos três poderes, nos entes federativos.

De igual forma, buscou-se as normas vigentes que tratam, ainda que de forma incipiente, a temática do *Heritage Assets* expedidas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), na qualidade de órgão central da definição de política, regramento e acompanhamento da execução da contabilidade pública brasileira; e pela Secretaria de Patrimônio da União (SPU), na qualidade de órgão central de política, regramento, registro e tombamento dos imóveis públicos da União. Os manuais, portarias, instruções normativas, decretos e leis encontrados serviram de base para a avaliar a aderência da Biblioteca Nacional aos normativos vigentes, em confronto aos métodos de valoração aceitos na literatura acadêmica como aplicáveis ao patrimônio histórico, cultural e ambiental encontrados na revisão literária.

Posteriormente, cumpriu-se o percurso metodológico preconizado por Yin (2015) atinentes ao estudo de caso realizado nas dependências da Fundação Biblioteca Nacional (FBN), Órgão Público Federal sediada no estado do Rio de Janeiro, consoante o seguinte roteiro de execução de cada uma das etapas do Plano do Estudo de Caso da (FBN), conforme figura 1:

- a) Design - definição da unidade a ser analisada no estudo, *in casu* a Fundação Biblioteca Nacional pela justificativa, razões de escolha e verificação da existência e disponibilidade de dados, conforme descrito na introdução;
- b) Preparação - planejamento de viagem e da visita técnica com agendamento prévio, identificação das perguntas a serem realizadas nas entrevistas, ligações preliminares às unidades administrativas da FBN (contadoria e seção de obras raras), e envio de e-mail para agendamento e confirmação da visita guiada no edifício da sede histórica, fundada em 1910, com posterior deslocamento ao prédio que abriga as áreas de licitações, patrimônio, contadoria, recurso humanos, e outros departamentos administrativos da FBN;
- c) Coleta - envio de solicitação de dados a Lei de Acesso à Informação – LAI para obtenção de inventários analíticos com valores e balancetes de verificação não disponibilizados no portal de transparência do órgão, fotos, gravações de áudios da visita guiada, extração de dados no SIAFI e no portal de transparência da FBN

- como nota explicativa e balanços. Envio de questionário à contadoria e à seção de obras raras para materialização das perguntas realizadas na entrevista; e,
- d) Análise e compartilhamento - interpretação dos dados obtidos à luz da legislação contábil vigente e revisão da literatura realizada com posterior compartilhamento dos resultados.

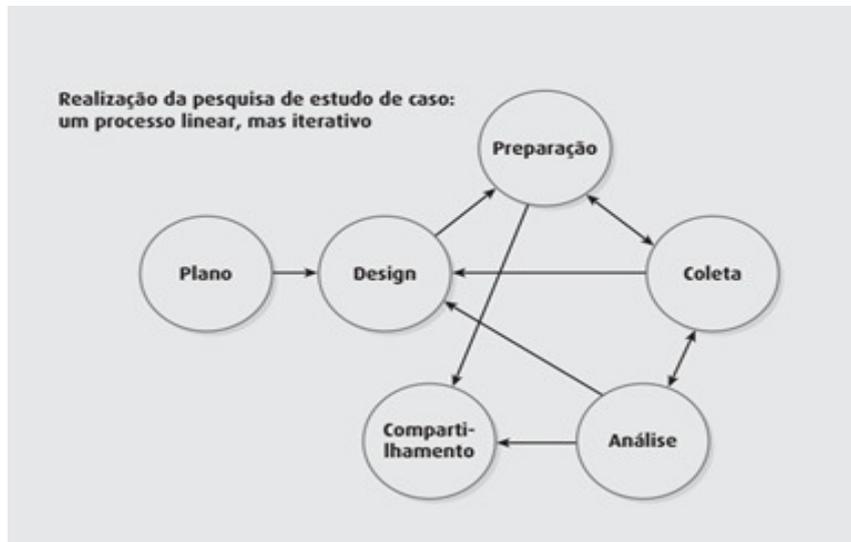


Figura 1. Percurso Metodológico de um Estudo de Caso.

Fonte: Yin (2015). *Estudo de Caso. Planejamento e Métodos*. 5ª. Edição. Bookman.

Merece especial destaque a evidenciação cronológica das etapas da solicitação de dados realizada mediante a Lei de Acesso à Informação (LAI), discriminada a seguir, cuja intempestividade e incompletude das informações prestadas redirecionaram o escopo inicialmente previsto do estudo, o qual previa aplicar um método de valoração de *Heritage Assets*, evidenciado na revisão da literatura, a algumas obras raras previamente selecionadas do acervo da FBN:

- registro no dia 08/03/22 da Solicitação de acesso à Informação lançado na Plataforma Integrada de Ouvidoria e Acesso à Informação - Fala BR (Governo Federal) sob o nº 71003.007927/2022-11. (prazo de resposta 30 dias com vencimento em 08/04/22);
- não atendimento pela FBN no prazo previsto e registro de Reclamação na plataforma no dia 09/04/22 - novo prazo de resposta agendado automaticamente pelo sistema de 10 dias para o dia 18/04/2022;
- resposta da Biblioteca Nacional no dia 18/04/22 com atendimento parcial da remessa dos dados (falta da remessa do inventário do SIADS com os valores dos itens patrimonializados) e remessa equivocada do inventário de almoxarifado;
- registro de Recurso em Primeira Instância no dia 19/04/22 solicitando a remessa dos dados faltantes (prazo de resposta 29/04/22);
- resposta oficial da ouvidoria da FBN no dia 03/05/22 declarando estarem cientes do atraso na entrega das informações solicitadas e requisitando novo prazo de 15 dias para o envio dos inventários com os valores do acervo.

O referido histórico de busca mediante Lei de Acesso Informação, corrobora as evidências explicitadas por Godoy (2005) no tocante a dificuldade para levantamento de

dados em pesquisa qualitativa que possibilitem a devida avaliação da qualidade dos estudos segundo o paradigma interpretativo. Para Merriam e Grenier (2019), compete ao pesquisador como principal instrumento de coleta e análise de dados, expressar o resultado da pesquisa qualitativa por meio de um relato descritivo, detalhado e rico, dos procedimentos, dificuldades enfrentadas e resultados achados para melhor compreensão do fenômeno em estudo, bem como promover os ajustes metodológicos necessários no transcurso da pesquisa.

Nesse aspecto, de forma complementar, foi utilizada a técnica da observação participante realizada em função da visita ao edifício sede da FBN (sede histórica do acervo) e ao edifício da rua Debret (sede das unidades de gestão administrativa da FBN) documentada pelo registro das fotos e alguns áudios coletados durante a visita guiada ao edifício sede da Biblioteca Nacional (Centro - Av. Rio Branco no Rio de Janeiro). Ademais, por meio de uma entrevista semiestruturada realizada junto à contadoria da FBN e, posteriormente, na seção de obras raras, as respostas às indagações foram documentadas em um *survey* aplicado no dia subsequente às entrevistas e respondido por 2 (duas) pessoas técnicas responsáveis por suas áreas de atuação.

O termo de consentimento contido na introdução do *survey* previu que a resposta ao questionário implicaria no consentimento de sua reprodução total ou parcial para o desenvolvimento e divulgação da pesquisa decorrente, sem a identificação de dados pessoais.

De posse dos dados coletados, foi procedida devida análise de conteúdo dos manuais de patrimônio da SPU, do MCASP da STN e da legislação pertinente na esfera pública federal (portarias, instruções normativas, leis e decretos) que atualmente dão suporte e norteiam a administração pública para o registro dos *Heritage Assets*. O referido procedimento foi realizado para dar suporte às constatações e evidências das deficiências vivenciadas pelos operadores da contabilidade na valoração de tais ativos.

4. RESULTADOS

4.1. ESTUDO DE CASO (FATOS HISTÓRICOS)

A Biblioteca Nacional do Rio de Janeiro, foi a primeira biblioteca pública do país e, atualmente, conta com um acervo de mais de 9 milhões de itens em que alguns remontam desde a vinda da família real portuguesa ao Brasil em 1808 com o rei Dom João VI. Segundo Gomes (2008), com o bloqueio continental decretado por Napoleão Bonaparte em 1807, todos os portos europeus foram fechados para os navios ingleses. Entretanto, uma vez que Portugal não aderiu ao referido bloqueio devido suas relações comerciais com a Inglaterra, Napoleão ordenou a invasão de Portugal, fato esse ocorrido em novembro de 1807.

Ocorre que em outubro de 1807, temendo a invasão francesa, o então príncipe regente Dom João VI transferiu para o Brasil a sede monárquica de Portugal para sua colônia (Gomes, 2008). Para tanto o historiador relata que para a transferência da família real e da sede do governo composta por ministros e demais servidores foi necessária uma frota marítima composta de 17 navios, sendo 8 naus, 2 escunas, 3 fragatas, 3 brigues, além de 4 navios britânicos que escoltaram a comitiva. Segundo os relatos de Schwarcz (2017), em novembro de 1807, “*além das pessoas foram embarcados móveis, documentos, dinheiro, obras de arte e a real biblioteca*” portuguesa que constituiu o primeiro acervo da Biblioteca Nacional brasileira.

Atualmente denominada Fundação Biblioteca Nacional, instituída pela Lei nº 8.029, de 12 de abril de 1990, seu estatuto determina que compete à Biblioteca Nacional ser o órgão responsável pela “*execução da política governamental de captação, guarda, preservação e*

difusão da produção intelectual do País”. Trata-se, portanto, da mais antiga instituição cultural do Brasil, com mais de 200 anos de história.

O portal institucional da Fundação Biblioteca Nacional esclarece que a UNESCO a considera como uma das principais bibliotecas nacionais do mundo. Dessa forma, seu acervo cresce em decorrência da lei do depósito legal, que lhe assegura além da competência mencionada em seu estatuto, a defesa e a preservação da língua e da cultura nacionais, além de doações e aquisições.

Para a salvaguarda e preservação do patrimônio sob sua responsabilidade, a FBN conta com um edifício sede localizado no centro histórico do Rio de Janeiro, inaugurado no ano de 1910 com arquitetura inspirada em *art nouveau*, considerado padrão estético inovador no Brasil para a época e teve a Europa como inspiração. Além da edificação histórica, que também abrigou o Congresso Nacional durante o período em que o estado do Rio de Janeiro (RJ) foi a capital da República Federativa do Brasil, a FBN conta com mais 8 Registros de Imóveis Patrimoniais (RIP's) em edifícios de arquitetura contemporânea, localizados no centro do RJ que abrigam os serviços administrativos da Fundação (contadoria, licitações, contratos, recursos humanos, salas de restauração, dentre outros) e/ou servem de edifícios-arquivo do acervo documental da biblioteca.

Por meio das técnicas de observação participante e entrevista semiestruturada realizada durante visita guiada, previamente agendada, à sede histórica da FBN, restou esclarecido que durante a década de 1890 até o lançamento da pedra fundamental da edificação em 1905, foram realizadas diversas expedições a países europeus e aos Estados Unidos no sentido de se averiguar os padrões estéticos vigentes mais representativos nessas localidades para que fosse conferida à obra da biblioteca o que havia de mais moderno em arquitetura.

Assim, todos os vitrais em *art nouveau* foram trazidos da França; embaixo dos corrimões das escadarias foi utilizado aço trazido dos Estados Unidos; os corrimões vieram da Alemanha e são banhados a ouro; as portas de acesso à biblioteca foram confeccionadas em bronze e vieram da Inglaterra; o piso dos pavimentos superiores se assemelham a padronagem dos azulejos portugueses e foram trazidos diretamente de Portugal; assim como o mármore das colunas são de origem italiana.

4.2. DA VALORAÇÃO DOS IMÓVEIS DA FBN

O Patrimônio imobiliário da União exerce fundamental papel na estratégia de desenvolvimento do país na medida em que provê o insumo fundamental para o assentamento das ações e projetos de interesse público, o espaço físico. Para tanto, descrito no artigo 20 da Constituição Federal de 1988, esse patrimônio pertence a todos os brasileiros e compete à Secretaria de Patrimônio da União (SPU) sua administração (BRASIL, 1988).

Conforme previsto no artigo 31 do Decreto nº 9.035/2017, compete à SPU, dentre outras, “a incorporação e regularização do domínio dos bens, sua adequada destinação, além do controle e da fiscalização dos imóveis”. A Política Nacional de Gestão do Patrimônio da União, instituída por grupo de trabalho interministerial criado por decreto presidencial de 11/09/2003, estabelece à SPU a missão de conhecer o patrimônio imobiliário da União, bem como assegurar o cumprimento de suas funções socioambientais e econômica, fortalecendo-as como indutor ao desenvolvimento da nação.

Para tanto a SPU, imbuída da visão de futuro de tornar-se órgão de referência como instituição de excelência em gestão de imóveis públicos, regulamenta o registro, a incorporação, a avaliação e o controle dos imóveis sob sua jurisdição por meio do Sistema de Patrimônio Imobiliário da União – SPIUnet. O Manual de Avaliação de Imóveis do Patrimônio da União (SPU, 2018) prevê, em sede de avaliação de um imóvel administrado, a

adoção do valor justo e do valor de mercado de um bem, admitido pela SPU para fins contábeis, quando determinados a partir de laudos de avaliação, ou de relatórios de referência de valor determinados por profissionais habilitados.

Ocorre que o registro inicial de um imóvel pela SPU no Sistema de Gerenciamento dos Imóveis de uso Especial da União - SPIUnet, segue regramentos específicos estipulados no manual de operações do sistema, que padronizam o cálculo do valor do imóvel, levando em consideração um fator de correção denominado “fator KP”, cujos parâmetros descritos no manual (SPU,2019) preveem apenas 7(sete) tipos de dados das benfeitorias realizadas no terreno: edifícios com mais de 3 pavimentos; casas, sobrados, ou construções de tamanho médio; casas térreas ou pequenas construções; construções modestas (sem valorização); edifícios inteligentes; estrutura de suporte; e estrutura de transporte básica.

O sistema possui interligação com o Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI, automatizando os lançamentos contábeis e facilitando a elaboração do Balanço Patrimonial da União.

Dessa forma, da análise dos balancetes e demonstrativos contábeis da Fundação Biblioteca Nacional constata-se, no tocante ao registro dos bens imóveis, que o órgão possui contabilizado em seu balanço 9 (nove) Registros de Imóveis Patrimoniais - RIP's conforme tabela 1:

Tabela 1

Registro de Imóveis Patrimoniais – RIP's da Fundação Biblioteca Nacional - Valores em Reais (R\$)

RIP	logradouro	Valor Terreno	Valor Benfeitorias	Valor Imóvel
6001.02473.500-1	Av. Rio Branco	35.177.517,90	11.793.561,57	46.971.079,47
6001.02474.500-7	rua Debret	2.824,20	48.312,84	51.137,04
6001.02475.500-2	rua Debret	52.315,64	84.131,71	136.447,35
6001.02502.500-8	Av. Rodrigues Alves	2.660.569,71	9.012.074,66	11.672.644,37
6001.02503.500-3	rua Debret	29.815,06	485.070,02	514.885,08
6001.02505.500-4	rua Debret	3.533,64	59.987,95	63.521,59
6001.02506.500-0	rua Debret	5.259,10	83.726,50	88.985,60
6001.02507.500-5	rua Debret	5.932,80	90.918,97	96.851,77
6001.02826.500-0	rua Pereira da Silva	178.400,00	806.608,13	985.008,13

Fonte: *Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI (2022). Elaboração dos autores.*

Depreende-se dos registros atualmente incorporados no balanço da FBN que o valor tombado do imóvel de arquitetura contemporânea sito à rua Rodrigues Alves e o imóvel de arquitetura clássica da sede histórica da biblioteca foram submetidos ao mesmo fator KP (edifícios com mais de 3 pavimentos) do sistema SPIUnet, diferenciando-se basicamente na metragem quadrada de área construída. Tal fato permitiu que os cálculos padronizados das benfeitorias fossem análogos, distorcendo assim a valoração da sede histórica da realidade do seu alto padrão de acabamento e, subdimensionando a riqueza do patrimônio histórico e cultural anteriormente descrito.

Resta evidenciado, assim, no tocante aos bens imóveis da União, que a padronização de critérios e uniformização de procedimentos para o registro e mensuração do patrimônio

imobiliário da União estabelecidos pela SPU em seu manual de operações do sistema SPIUnet (institucionalizado no sistema *code law* brasileiro pelo Decreto nº 99.672/90, e pela Instrução Normativa SPU nº 12/1991), não possibilita a devida mensuração e evidenciação dos bens de uso especial, quando os mesmos possuem características inerentes ao patrimônio histórico e cultural.

4.3. DA VALORAÇÃO DO ACERVO BIBLIOGRÁFICO DA FBN E OUTROS ACHADOS RELEVANTES

O inventário analítico das obras raras da FBN e do acervo cultural não foi apresentado com a valoração individual de seus itens, conforme solicitado pela LAI. Entretanto, as notas explicativas ao balanço da biblioteca esclarecem que o registro dos itens do patrimônio, no tocante “a avaliação e mensuração dos ativos e passivos da FBN, o principal critério utilizado é o do custo histórico”.

Na primeira resposta fornecida pela chefe substituta da divisão de contabilidade da FBN, em referência ao questionamento realizado sobre a mensuração e métodos de valoração do acervo da biblioteca foi esclarecido que:

“O acervo da Biblioteca nacional é constituído basicamente por obras depositadas na instituição em cumprimento à legislação de depósito legal. Portanto essas obras não têm custos para a instituição e não são contabilizadas. Há alguns anos a instituição não compra itens de acervo.”
(Lei de Acesso à Informação, manifestação nº 71003.007927/2022-11)

Dentre as obras raras da Biblioteca Nacional encontra-se a Bíblia de Mogúncia de 1462. Pela degravação parcial do áudio da visita guiada realizada nas dependências da biblioteca restou esclarecido pela servidora, no tocante a importância da obra, e ao ser posteriormente questionada sobre sua estimativa de valor de que:

“Trata-se da primeira obra impressa a conter informações importantes como a data, lugar de impressão e os nomes dos impressores, os alemães Johann Fust e Peter Schoffer, ex-sócios da prensa de Gutemberg no século XV.”

“A Biblioteca do Parlamento Americano tentou comprar uma das duas edições da Bíblia de Mogúncia, de propriedade da FBN, por valores que oscilaram entre 7 a 10 milhões de dólares (US\$). (...) não sei se essa obra encontra-se contabilizada no balanço da biblioteca.”

Da análise dos balancetes e demonstrativos contábeis da FBN referentes ao mês dezembro de 2021, oriundos do SIAFI, constata-se que o montante registrado para a conta contábil destinada a evidenciação de “material cultural e educacional” perfaz o montante de R\$ 2.148.097,23; para a conta de “coleções e materiais bibliográficos” o montante de R\$ 24.820,71; e, para a conta de “obras de arte e peças para exposição” o valor de R\$ 71.902,43.

A nona edição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (STN,2021) assevera em relação aos *Heritage Assets* que a entidade deverá aplicar o princípio geral de reconhecimento para todos os ativos imobilizados no momento em que os custos são incorridos, incluindo os custos iniciais e os subsequentes. Para tanto, são aceitas bases de mensuração de registro pelo custo histórico, valor de mercado ou valor justo mensurado pelo custo de reposição depreciado.

O MCASP estabelece, ainda, que os entes da federação devem reconhecer e mensurar os bens do patrimônio cultural conforme as normas nele apresentadas e de acordo com os prazos previstos no Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PIPCP, regulamentados pela Portaria STN nº 548/2015, cujo prazo de adaptação e implementação do registro dos *Heritages Assets* para a União expirou em 31/12/2021.

Percebe-se, nitidamente, pelos saldos registrados em balanço, que o acervo com cerca de 10 milhões de itens da FBN (dentre livros, gravuras, mapas, manuscritos, obras de arte etc.) não se encontram totalmente mensurados e evidenciados. Vale ressaltar, que mesmo os itens recebidos em doação, deveriam ter seus valores avaliados e registrados para a correta evidenciação patrimonial da entidade.

Impende frisar ainda, com referência ao questionamento realizado sobre os principais entraves vivenciados pela FBN ao cumprimento da legislação vigente e dos prazos estabelecidos para o Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais, a transcrição de algumas respostas do *survey* aplicado aos representantes da contadoria e da seção de obras raras:

“A STN hoje não nos permite utilizar outras bases de valoração que possibilite avaliar e estimar o montante do nosso acervo cultural e histórico. É muito subjetivo, por isso utilizamos o custo histórico ou nem lançamos no balanço quando não dispomos do valor da obra.”

“Hoje a União não possui noção da dimensão dos valores de sua riqueza cultural que atualmente é muito subavaliada.”

“Evidenciar a riqueza existente na biblioteca poderia trazer benefícios para conservação, restauração e segurança de nosso acervo.”

“Não sabia da existência de prazo para a valoração dos ativos culturais. A STN cobra mas não nos fornece meios para cumprir a legislação.”

“Não dispomos de pessoal qualificado para avaliação de diversos itens de nosso acervo. Quando precisamos, as vezes recorremos a um avaliador de antiguidades de uma livraria lá no centro (sebo de livros).”

“Mensurar todo o acervo da biblioteca, com o quantitativo reduzido de funcionário que dispomos, levaria muito tempo. Pagar pelos laudos de avaliação também seria muito dispendioso. Necessitamos de treinamento, pessoal técnico qualificado e de um grupo de trabalho com dedicação integral a essa missão.”

4.4. DA PROPOSTA DE APLICAÇÃO CONCEITUAL DO VALOR ECONÔMICO TOTAL (VET) À FBN

Com o propósito de contribuir ao aprimoramento dos normativos vigentes, de forma a possibilitar à FBN e aos demais órgãos públicos (federais, estaduais e municipais) uma representação mais fidedigna da valoração de seus ativos culturais e históricos, convém apresentar, de forma conceitual, um exemplo alicerçado no método de Valoração Econômica Total (VET). Pretende-se, assim, explicitar que os valores atualmente registrados no Balanço Geral da União, da sede histórica da FBN, encontram-se subavaliados.

De igual forma, reivindica-se que a fórmula de avaliação atualmente constante do Sistema SPIUnet não possibilita o pleno exercício da devida valoração do patrimônio da

união, visto que as padronizações atualmente existentes no sistema distorcem o real valor econômico do imóvel.

Assim, ao simularmos a aplicação da fórmula do VET à sede histórica do edifício da FBN temos:

$$\text{VET} = (\text{VU} + \text{VO} + \text{VQO}) + \text{VE}, \text{ sendo:}$$

Valor de uso (VU) – corresponde ao atual valor constante do sistema SPIUnet (SPU) e registrado no SIAFI (STN). O valor de uso direto registrado atualmente compreende o cálculo realizado pela Secretaria de Patrimônio da União levando em consideração o valor total e a área total do terreno, o valor unitário por metro quadrado do terreno e a fração ideal do imóvel, o valor da benfeitoria do imóvel e o valor da benfeitoria da utilização.

Ressalta-se que atualmente os dados da benfeitoria de utilização levam em conta parâmetros uniformes e padronizados como a área construída, o valor do m³ (CUB), o tipo de estrutura, a idade aparente do imóvel, o explicitado Fator KP, o padrão de acabamento e a quantidade de pavimentos. Não são levados em consideração, todavia, aspectos intrínsecos ao padrão arquitetônico, cultural e a representatividade histórica do empreendimento.

No tocante ao valor de uso indireto, o mesmo compreende a valoração dos benefícios indiretos pela utilização do edifício. Dessa forma, poderá ser estimado de forma quantitativa e qualitativa os benefícios indiretos que o imóvel da FBN contribui à pesquisa e à sociedade. Tal valor pode ser medido pela estimativa aproximada, por exemplo, do somatório de todos os projetos de pesquisa celebrados com a FBN e entidades públicas e privadas para fomento à pesquisa em todas as áreas de utilização do acervo.

Valor de opção (VO) - o valor de opção se dá pela atribuição de recursos que podem ser ameaçados, para uso direto e indireto no futuro próximo, e diz respeito à disposição a pagar (DAP) pelo usuário para manter o recurso disponível para uso futuro. Assim, a incerteza de utilização futura, gera expectativas no consumidor, que se declararia disposto a pagar um valor no presente para ter a opção de utilizar o imóvel da biblioteca posteriormente. A mensuração da DAP dos usuários da FBN para mensuração do valor de opção, poderia ser realizada mediante aplicação de questionário a ser submetido a todos os visitantes da biblioteca por ocasião do agendamento prévio obrigatório (atualmente gratuito) a que todos os usuários se submetem para utilização das dependências do imóvel.

Valor de Quase-opção (VQO) - uma vez que se refere à incerteza de que o imóvel preservado será útil no futuro, o valor de quase-opção avalia o valor de reter as opções de uso futuro, fixada a hipótese de que o conhecimento científico proporcionado pelo imóvel da FBN pode crescer e trazer benefícios econômicos e sociais. Nesse aspecto, o valor de quase opção importa pelo seu potencial em demonstrar que as estimativas de valoração se modificam ao longo do tempo pela possibilidade de incorporar inovações tecnológicas de prevenção e reparação de danos causados no imóvel. Seu valor pode ser mensurado pelo custo atual dos contratos de manutenção, conservação e reparos do imóvel, acrescidos do valor médio de limpeza e conservação do edifício.

Valor de Não uso ou valor de existência (VE) - o valor de não uso compreende uma avaliação de natureza moral, cultural, ética, ou altruística em relação a existência do imóvel da FBN, sem a indicação de uso atual ou futuro para qualquer usuário. Trata-se, por exemplo, da preservação do conjunto arquitetônico do imóvel que a princípio, não traria qualquer benefício econômico direto ou indireto a alguém. Sua avaliação pode ser realizada pela aplicação do Método de Valoração Contingente (MVC) na medida em que pode ser comparado o retorno do investimento dos gastos gerais de preservação e manutenção da FBN em relação à disponibilidade a pagar (DAP) pelos usuários, caso os serviços prestados fossem cobrados.

Ressalta-se que este trabalho se limitou apenas a valoração do imóvel, tendo em vista que não foram disponibilizados os valores monetários do inventário quanto ao acervo. Contudo, dentro do valor de existência pode-se em pesquisas futuras incluir o acervo da FBN, pois muitas obras raras e insubstituíveis possuem valores intrínsecos que são relevantes para sociedade e para a perpetuação do patrimônio cultural.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao investigar os mecanismos de reconhecimento, registro e evidenciação do acervo documental e imobiliário da FBN, foi constatado que as bases de mensuração atualmente utilizadas têm se limitado a adoção do custo histórico e do valor de mercado quando existe um laudo de avaliação prévio, nos estritos termos regulamentados pela Secretaria do Tesouro Nacional no MCASP. Todavia, tanto os servidores da área técnica do setor de obras raras, quanto o contador responsável na esfera administrativa coadunam da mesma percepção de que o acervo da FBN se encontra subavaliado e não reflete com propriedade a dimensão da riqueza do patrimônio histórico material e imaterial existente nos arquivos.

Ao identificar, reconhecer e explicitar os principais entraves vivenciados pela Biblioteca Nacional à mensuração de suas obras raras e demais itens do patrimônio cultural tombado, inventariado, porém não valorado, depreende-se das entrevistas realizadas aspectos relacionados à: deficiência do quadro de pessoal do órgão; ausência de capacitação da equipe técnica; desconhecimento da legislação de suporte expedida pelos órgãos reguladores; e a percepção de que existe uma realidade desconectada entre o legislador e os operadores de fato e de direito das áreas técnicas nos órgãos.

Tais achados demonstram o quanto uma realidade imposta por *enforcement* legal da legislação brasileira expedida pelos órgãos reguladores e normativos precisam caminhar em paralelo com a realidade fática vivenciada pelos órgãos públicos e operadores da contabilidade. Se por um lado o Brasil precisa se amoldar ao processo de convergência às normas internacionais de contabilidade pública, por outro lado existe o clamor público para que a sociedade e o país conheçam a exata dimensão da riqueza de seu patrimônio histórico e cultural e possam preservá-lo.

No presente estudo de caso pode-se perceber que mesmo em um órgão público destinado exclusivamente ao tratamento e guarda de acervo cultural, cujas atividades da Biblioteca Nacional convergem exclusivamente para essa finalidade, as características próprias dos *Heritage Assets* exigem um esforço multidisciplinar para sua mensuração e valoração. Se houve dificuldades para o cumprimento dos prazos legais por órgãos públicos federais, que normalmente dispõem de quadros de pessoal e orçamentos mais robustos, o que esperar de estados e municípios em um contexto de restabelecimento econômico pós pandemia, que passam pelas mesmas dificuldades operacionais e normativas?

De igual forma, deve haver uma sinergia entre os diversos órgãos reguladores e normatizadores, para que a imposição normativa de um sistema jurídico do tipo *code law* forneça os meios necessários aos operadores da profissão contábil, de tal forma que os manuais, sistemas operacionais, e legislações vigentes sejam permanentemente atualizadas para aceitar e possibilitar a adoção de novas bases de mensuração e métodos de valoração já consagrados na literatura acadêmica.

É sabido que a contabilidade pública brasileira se encontra alicerçada por uma estrutura conceitual baseada em princípios norteadores de conduta do profissional contábil. Entretanto, a garantia da manutenção das características qualitativas da informação contábil de representação fidedigna e relevância, perpassam pela capacidade operacional dos sistemas de informação contábil postos à disposição, a exemplo do SIAFI e do SPIUnet, de tal forma

que não seja cerceado o juízo de valor do profissional, fornecendo-lhe um rol de possibilidades operativas de mensuração e valoração dos *Heritage Assets*.

Vale ressaltar que em qualquer hipótese, em face da estrutura de governança vigente nos três poderes e nas esferas municipal, estadual e federal, os atos praticados estarão sempre sujeitos aos órgãos de controle interno e externo, bem como ao acompanhamento da sociedade que tem se feito cada vez mais presente pelo uso dos canais de acesso à informação tais como, ouvidorias, cerimoniais e serviços de informação ao cidadão pelos portais de transparência dos órgãos públicos.

Sugere-se, pois, como agenda futura expandir o conceito de valoração de bibliotecas públicas e universitárias, utilizando os métodos disponíveis na literatura da teoria econômica e contábil, cujas avaliações podem se aplicar perante o acervo de obras raras, dado seu potencial de evidenciação de riqueza histórica e cultural a ser perpetuado para as gerações futuras.

Ademais, recomenda-se por intermédio dos canais de consulta pública disponibilizados pela Secretaria do Tesouro Nacional, que os usuários da informação contábil possam contribuir como efetivos agentes de mudança, na aceitação de novos métodos de valoração nas próximas edições do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Em prol ao atendimento da contribuição da ciência contábil, espera-se que o IFAC seja solícito a adesão de novas perspectivas para mensuração dos *Heritage Assets*, a exemplo das cartas-comentário ao *Exposure Draft* nº 78. Atendendo, assim, à característica fundamental da contabilidade, a representação fidedigna, ao considerar a parcela intangível do ativo cultural.

REFERÊNCIAS

- Aabø, S. (2005). Are public libraries worth their price? *New Library World*, 106(11/12), 487–495. <https://doi.org/10.1108/03074800510634973>
- Aabø, S., & Audunson, R. (2002). Rational choice and valuation of public libraries: can economic models for evaluating non-market goods be applied to public libraries? *JOURNAL OF LIBRARIANSHIP AND INFORMATION SCIENCE*, 34(1), 1–11.
- Aversano, N., & Christiaens, J. (2014). Governmental Financial Reporting of Heritage Assets From a User Needs Perspective. *Financial Accountability and Management*, 30(2), 150–174. <https://doi.org/10.1111/faam.12032>
- Barbosa, V. P. (2020). *Adoção da IPSAS 17 em órgãos do Poder Executivo Federal* [Dissertação de Mestrado, Universidade do Vale do Rio dos Sinos - Unisinos]. <http://www.repositorio.jesuita.org.br/handle/UNISINOS/9566>
- Decreto Lei n. 25 de 30 de novembro de 1937. Organiza a proteção do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional., Pub. L. No. 25, Presidência da República 1 (1937). http://portal.iphan.gov.br/uploads/legislacao/Decreto_no_25_de_30_de_novembro_de_1937.pdf
- Brasil, C. F. (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *BRASÍLIA, D. F.*, 21(1), 1-9.
- Brasil (2017). Decreto nº 9.035, de 20 de abril de 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Decreto/D9035.htm>. Acesso em 08 de maio de 2022.
- Calvert, P., & Goulding, A. (2015). Narratives and stories that capture the library's worth: A qualitative approach to measuring value and impact in New Zealand's libraries. *Performance Measurement and Metrics*, 16(3), 276–288. <https://doi.org/10.1108/PMM-05-2015-0016>

- Carnegie, G. D., & Wolnizer, P. W. (1995). The Financial Value Of Cultural, Heritage And Scientific Collections: An Accounting Fiction. *Australian Accounting Review*, 5(9), 31–47. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.1995.tb00164.x>
- Carnegie, G. D., & Wolnizer, P. W. (1997). The Financial Reporting of Publicly-owned Collections: Whither Financial (market) Values and Contingent Valuation Estimates? *Australian Accounting Review*, 7(13), 44–50. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.1997.tb00027.x>
- Castro, J. D. B., & Nogueira, J. M. (2019). *Valoração Econômica do Meio Ambiente – Teoria e Prática*. EDITORA CRV. <https://doi.org/10.24824/978854443344.7>
- CFC, C. F. de C. (2016). *Norma Brasileira de Contabilidade - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidas do Setor Público*. NBC TSP de 23 de setembro de 2016. <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>
- CFC, C. F. de C. Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TSP 07 - Ativo Imobilizado, Pub. L. No. IPSAS17 – Property, Plant, and Equipment, International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants (IPSASB/Ifac) 1 (2017). https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2017/NBCTSP07&arquivo=N BCTSP07.docx
- CFC, C. F. de C. Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TSP 08 - Ativo Intangível, Pub. L. No. IPSAS31 – Intangible Assets, International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants (IPSASB/Ifac) 1 (2017). https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2017/NBCTSP08&arquivo=N BCTSP08.docx
- CFC, C. F. de C. (2021). *Respostas ao IPSASB ED 78: Ativo Imobilizado. Exposure Draft 78*. <https://www.ifac.org/system/files/publications/exposure-drafts/comments/ExposureDraft78-CommentLetterBrazil.pdf>
- Code du patrimoine, Pub. L. No. L1 a L770-4, LIVRE III : BIBLIOTHÈQUES (Articles L310-1 A à L330-2) (2022). <https://www.legifrance.gouv.fr/codes/id/LEGITEXT000006074236/>
- Darton, Robert. (2010). *A questão dos livros: Passado, presente e futuro* (D. Pellizari, Ed.; 1ª edição). Companhia das Letras. https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=UDdUsZgnlziC&oi=fnd&pg=PT2&dq=livros&ots=VbKUa2BOgT&sig=FSfw_sxuME3FQFne4LkLM3aRYDQ&redir_esc=y#v=onepage&q=livros&f=false
- Ellwood, S., & Greenwood, M. (2016). Accounting for heritage assets: Does measuring economic value ‘kill the cat’? *Critical Perspectives on Accounting*, 38, 1–13. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2015.05.009>
- Freire, A. paola F., Leite Filho, P. A. M., & Cavalcante, P. R. N. (2015). Heritage Asset: Uma Proposta de Mensuração com Base em Critérios Encontrados na Teoria Econômica. *XV Congresso Da USP de Controladoria e Contabilidade*, 1–16.
- Frizero, R. (2021, June 21). *A epopeia de Gilgamesh: o livro mais antigo do mundo*. Blog. [https://www.frizero.com.br/2021/06/16/a-epopeia-de-gilgamesh-o-livro-mais-antigo-do-mundo/#:~:text=A%20Epopeia%20de%20Gilgamesh%20\(S%C3%A3o,devastou%20a%20Biblioteca%20de%20N%C3%ADnive.20](https://www.frizero.com.br/2021/06/16/a-epopeia-de-gilgamesh-o-livro-mais-antigo-do-mundo/#:~:text=A%20Epopeia%20de%20Gilgamesh%20(S%C3%A3o,devastou%20a%20Biblioteca%20de%20N%C3%ADnive.20)
- Fujiwara, D., Lawton, R. N., & Mourato, S. (2019). More than a good book: contingent valuation of public library services in England. *Journal of Cultural Economics*, 43(4), 639–666. <https://doi.org/10.1007/s10824-019-09369-w>

- Godoy, A. S. (2005). *Refletindo sobre critérios de qualidade da pesquisa qualitativa*. *Gestão. org*, 3(2), 80-89.
- Hessen, J. (2000). *Teoria do conhecimento* (J. V. G. Cuter & S. S. da Cunha, Eds.; Martins Fontes). <https://bds.unb.br/handle/123456789/862>
- Hider, P. (2008a). Using the contingent valuation method for dollar valuations of library services. *Library Quarterly*, 78(4), 437–458. <https://doi.org/10.1086/591180>
- Hider, P. (2008b). Using the Contingent Valuation Method for Dollar Valuations of Library Services. *The Library Quarterly*, 78(4), 437–458. <https://doi.org/10.1086/591180>
- 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>
- IFLA, F. I. de A. e I. B. (1994). *Manifesto da IFLA/UNESCO sobre Bibliotecas Públicas*. <https://www.ifla.org/wp-content/uploads/2019/05/assets/public-libraries/publications/PL-manifesto/pl-manifesto-pt.pdf>
- IPSAS, I. P. S. A. S. (2008). *IPSAS 17- Property, Plant and Equipment*.
- IPSAS, I. P. S. A. S. (2010). *IPSAS 31 - Intangible Assets*. www.ifrs.org
- IPSASB, I. P. S. A. S. B. (2021). *Exposure Draft 78 - Proposed International Public Sector Accounting Standard - Property, Plant, and Equipment*. www.ipsasb.org.
- Ko, Y. M., Shim, W., Pyo, S. H., Chang, J. S., & Chung, H. K. (2012). An economic valuation study of public libraries in Korea. *Library and Information Science Research*, 34(2), 117–124. <https://doi.org/10.1016/j.lisr.2011.11.005>
- Lamont, M. (2015). Using economic data to demonstrate the value of the library. *Qualitative and Quantitative Methods in Libraries (QQML)*, 4, 69–75.
- Marques, M. M., & Freire, F. de S. (2015). Mensuração de ativos culturais: uma aplicação do método do custo de viagem na Catedral de Brasília. *Revista de Turismo y Patrimonio Cultural*, 13(5), 1047–1066.
- Martins, O. S., Araújo, A. M. henri B. de, Lima, D. V. de, & Niyama, J. K. (2014). Uma discussão conceitual sobre o tratamento contábil dos Heritage Assets. *ConTexto*, 14(26), 66–75.
- Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), Pub. L. No. Anexo à Portaria STN, Tesouro Nacional 1 (2015). https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:32305
- Missingham, R. (2005). Libraries and economic value: A review of recent studies. *Performance Measurement and Metrics*, 6(3), 142–158. <https://doi.org/10.1108/14678040510636711>
- Motta, R. S. da. (1997). *Manual para Valoração Econômica de Recursos Ambientais*. IPEA/MMA/PNUD/CNPq.
- Nogueira, J. M., & Medeiros, M. A. A. de. (1999). QUANTO VALE AQUILO QUE NÃO TEM VALOR? VALOR DE EXISTÊNCIA, ECONOMIA E MEIO AMBIENTE. *Cadernos de Ciência & Tecnologia*, 16(3), 59–83. https://www.uvm.edu/~jfarley/UFSC/literatura/literatura%20em%20portugues/qto_vale_oque_n_tem_valor.pdf
- Noh, Y., Lee, K. H., & Choi, S.-K. (2018). A Study on Comparing the Perception between Librarians and Users about Libraries’ Value. *International Journal of Knowledge Content Development & Technology*, 8(2), 67–100. <https://doi.org/10.5865/IJKCT.2018.8.2.067>
- Obal, M. P. (2015). An Economic Valuation of Marikina City Library Using Revealed Preference Methods. *Journal of Philippine Librarianship*, 35, 1–18.
- Oliveira Junior, A. F. de. (2003). *Valoração econômica da função ambiental de suporte relacionada às atividades de turismo* [Tese de doutorado em Ciências Biológicas,

- Universidade Federal de São Carlos].
<https://repositorio.ufscar.br/handle/ufscar/1761?show=full>
- Patatas, T. A. (2019). A Função Cultural da Biblioteca Universitária: o caso da biblioteca António Didalelwa, Angola. In A. P. da Cruz & J. D'Encarnação (Eds.), *O Ideário Patrimonial - Memórias Coletivas em Reflexão: Angola, Brasil, Espanha, Marrocos e Portugal* (12th ed., Vol. 12, pp. 65–77). CTA - Centro Transdisciplinar das Arqueologias. www.cta.ipt.pt
- Paul Reyes, D., & Anthony Dorado, D. (2018). An Economic Valuation of the Quezon City Public Library-Main: A Mixed Methods Approach on a Total Economic Value Framework. *IFLA WLIC 2018 - KUALA LUMPUR*, 1–17. <http://creativecommons.org/licenses/by/4.0>
- Pires, C. B., Ribeiro, D. C., Niyama, J. K., & Matias-Pereira, J. (2015). Heritage Assets: Procedimentos para o reconhecimento e mensuração adotados pelos museus. *IX Congresso AnpCont*, 1–19.
- Reyes, D. P., & Dorado, D. A. (2018, July 25). An Economic Valuation of the Quezon City Public Library-Main: A Mixed Methods Approach on a Total Economic Value Framework. *World Library and Information Congress (WILC)*. <http://creativecommons.org/licenses/by/4.0>
- Santos, J. D. F. dos. (2016). *Valoração econômica de serviços de informação*. [Dissertação de Mestrado em Economia, Universidade de Brasília].
<https://repositorio.unb.br/handle/10482/22582>
- Schwarz, L. M. (2017). *A longa viagem da biblioteca dos reis: do terremoto de Lisboa à independência do Brasil*. Editora Companhia das Letras.
- Sørensen, K. M. (2020). The values of public libraries: a systematic review of empirical studies of stakeholder perceptions. *Journal of Documentation*, 76(4), 909–927.
<https://doi.org/10.1108/JD-10-2019-0201>
- Stejskal, J., Hájek, P., & Řehák, T. (2019). The economic value of library services for children: The case of the Czech public libraries. *Library & Information Science Research*, 41(3), 100963.
<https://doi.org/10.1016/j.lisr.2019.100963>
- Portaria n.º 548, de 24 de setembro de 2015. Dispõe sobre prazos-limites de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sob a mesma base conceitual, Pub. L. No. 548, Diário Oficial da União - Seção 1 - N. 186 24 (2015).
<https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=29/09/2015&jornal=1&pagina=24&totalArquivos=120>
- SPU, Secretaria de Patrimônio da União. (2018). *Manual de Avaliação de Imóveis do Patrimônio da União*. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Brasília-DF. Disponível em:
<<https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/patrimonio-da-uniao/publicacoes/publicacoes-sobre-patrimonio-da-uniao/arquivos/2018/manual-de-avaliacao-de-imoveis-2018-versao-imprensa.pdf/view>>. Acesso em 08 de maio de 2022.
- STN, S. do T. N. (2021). *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - 9ª Edição*.
<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade>
- Tavares, A. D. L., Gonçalves, R. de S., & Niyama, J. K. (2009). Heritage Assets: Uma Análise Comparativa das Normas Emanadas do FASB, ASB e CFC. *XXXIII Encontro Da Anpad*, 1–16.
- Tessler, A. (2013). *Economic valuation of the British Library January 2013 A report for the British Library*.

- Ursprung, H. W. (2021). Financial returns to collecting rare political economy books. *European Journal of Political Economy*, 70, 102139. <https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2021.102139>
- West, B., & Carnegie, G. D. (2010). Accounting's chaotic margins. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23(2), 201–228. <https://doi.org/10.1108/09513571011023192>
- 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>
- Yin, R. K. (2015). *Estudo de Caso: Planejamento e Métodos* (D. W. Nowaczyk, Ed.; Techbooks, Vol. 5). Bookman Editora Ltda.