

LA MEDICIÓN DEL PATRIMONIO CULTURAL EN LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS DE BRASIL: UN ESTUDIO EN EL ESTADO DE RÍO DE JANEIRO

**Miriam Assunção
DE SOUZA LEPSCH**
Universidade Federal Fluminense
(Brasil)

Roberto PIRES SOARES Junior
Universidade Regional de Blumenau
(Brasil)

Maycon Peter DA ROSA
Universidade Regional de Blumenau
(Brasil)

**Wallace de Carvalho
LOPES ROSA**
Universidade Federal Fluminense
(Brasil)

RESUMEN

El objetivo general del estudio es analizar si, en las universidades públicas de la muestra, se respetan los ritos procesales relacionados con el activo fijo NBC TSP - 07 y si se cumple con la Ordenanza STN No. 548, del 24 de septiembre de 2015. La muestra incluyó universidades públicas en el estado de Río de Janeiro-Brasil, desarrollando un estudio de caso, con la aplicación de un cuestionario, con resultados presentados de forma consolidada. La investigación se clasifica en documental, bibliográfica y descriptiva. El estudio señala que las universidades públicas no cumplen con los requisitos de las Normas de contabilidad aplicadas al sector público, así como con la Ordenanza STN, cuestiones esenciales para salvaguardar el patrimonio cultural.

Palabras claves: Universidades Públicas - Patrimonio cultural - Mensuración

ABSTRACT:

The general objective of the study is to analyze whether, in the public universities in the sample, the procedural rites related to the fixed asset NBC TSP - 07 are respected and the STN Ordinance No. 548, of September 24, 2015 is complied with. The sample included public universities in the state of Rio de Janeiro-Brazil, developing a case study, using a questionnaire, with results presented in a consolidated manner. The research is classified as documentary, bibliographic and descriptive. The study indicates that public universities do not meet the requirements of Accounting Standards applied to the public sector, as well as the STN Ordinance, which are essential issues to safeguard cultural heritage.

Keywords: Public Universities - Cultural heritage - Measurement

1 - INTRODUCCIÓN

Desde 2008, debido a la enmienda de la Ley 6.404 (Ley Corporativa), Brasil adoptó las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF/IASB, motivado por la necesidad de alinear la información de las empresas que en su territorio operan en una divulgación más simétrica a las normas internacionales. Concomitantemente, ha estado desarrollando y alineando las Normas Contables de Brasil Aplicadas al Sector Público - NBCASP con las Normas Internacionales de Contabilidad Aplicadas al Sector Público - IPSAS.

En este contexto, de mejorar la Contabilidad brasileña, este estudio se basa en la perspectiva de que las universidades públicas pueden estar registrando y divulgando sus activos de manera inapropiada. Esta posibilidad conduciría a la no observancia del concepto de normas internacionales con respecto a la “Visión verdadera y justa”, considerando la posibilidad de “Omisión material o divulgación de material distorsionado”, especialmente con respecto al patrimonio cultural, dados los severos efectos del valor histórico en este clase patrimonial, tema central de este estudio.

Este estudio es relevante porque el sector bajo análisis en relación con su universo de muestra representado en 2017 el monto de R \$ 51.012.239.288,08 de las transferencias anuales del Ministerio de Educación - MEC. A su vez, establecido la muestra utilizada en este estudio, consta por las 6 (seis) universidades públicas en el estado de Río de Janeiro:

- a. Universidade Federal Fluminense – UFF;
- b. Universidade Federal do Rio de Janeiro – UFRJ;
- c. Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro – UFRRJ;
- d. Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro – UNIRIO;
- e. Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ;
- f. Universidade Estadual do Norte Fluminense Darçy Ribeiro – UENF

Estas instituciones representan el 15% del total de transferencias recibidas por las 65 universidades públicas, es decir, R \$ 7,444,803,499.39 (mil millones) de transferencias anuales, según la información actualizada del Tribunal Federal de Cuentas - TCU, a través de los Informes de Gestión en 2017, disponible en los sitio web de las propias instituciones.

Además, las Universidades Públicas del Estado de Río de Janeiro, parcialmente fundadas en el período del Imperio de Brasil o principios del siglo pasado, se remontan a la formación misma de la sociedad brasileña, manteniendo una colección histórica y cultural masiva, lo que demuestra la importancia de este estudio sobre El patrimonio cultural de estas instituciones. En 2018, la sociedad dejó perplejo el incendio del Museo Nacional, que para este estudio, en el campo de la contabilidad, siguiente pregunta: *¿El patrimonio cultural de las instituciones públicas brasileñas está siendo controlado y medido de acuerdo con las metodologías apropiadas o son descuidadas y subestimadas?*

Desde esta perspectiva, se construyó el cuestionario de investigación incluido en este estudio, respondido por las instituciones que componen la muestra, que fue desarrollado bajo la guía del NBC TSP 07 - Activos fijos y la Ordenanza de la Secretaría del Tesoro Nacional - STN nº 548 / 15, y comprende un instrumento de recopilación de datos que comienza con los conceptos de reconocimiento y medición de activos, incluida la evaluación de la capacidad de las instituciones

para proporcionar recursos financieros, estructurales y humanos, y concluyendo, verificando el control adecuado y el cumplimiento de legislación, así como la preparación de sistemas, capacitación profesional y otros requisitos requerido para el registro y monitorear el Patrimonio Cultural de tales instituciones.

El presente estudio tiene el objetivo general de analizar si en estas instituciones públicas de muestra, son respetados los ritos procesales relacionados con NBC TSP - 07 Activos fijos y si cumplen con la Ordenanza STN n° 548, del 24 de septiembre de 2015. Teniendo como objetivos específicos, verifique si en estas Universidades hay una medición adecuada de los elementos de su Patrimonio Cultural, así como también verifique qué métodos se aplican en la medición de este Patrimonio y finalmente verifique cuáles son las dificultades encontradas por sus sectores de control de propiedad.

2 - REVISIÓN DE LA LITERATURA

2.1. La armonización de la contabilidad brasileña a las normas internacionales

La historia de la Contabilidad Corporativa Brasileña pasa por dos leyes importantes, la 6.404 / 76, conocida como Ley Corporativa Brasileña, que contribuyó a mejorar la calidad de la información contable, y la 11.638 / 07, que modificó y revocó algunas disposiciones de la Ley 6.404 / 76 y, por lo tanto, adoptar el derecho corporativo brasileño en la dirección de las normas internacionales y abarcar otras instituciones brasileñas.

Brasil, desde 2010, exige el cumplimiento de las Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF. Estas normas son emitidas por el IASB - Junta de Normas Internacionales de Contabilidad. Las NIIF son recibidas por el CPC - Comité de pronunciamientos contables, que es responsable de emitir pronunciamientos contables en Brasil. Los CPC, como se llaman estos pronunciamientos, antes de convertirse en estándares obligatorios, necesitan la aprobación de CVM - Comisión de Bolsa y Valores de Brasil, CFC - Consejo Federal de Contabilidad, BCB - Banco Central de Brasil, entre otros organismos reguladores.

En la esfera pública, el principal marco legal para la contabilidad pública en Brasil es la Ley N° 4.320 / 64. Esta Ley estableció reglas generales de derecho financiero para la preparación y control de presupuestos y balances de la Unión, los Estados, los Municipios y el Distrito Federal. Igualmente importante, existe el Ley Complementaria No. 101/00, conocido como LRF - Ley de Responsabilidad Fiscal, que estableció reglas de finanzas públicas destinadas a la responsabilidad en la gestión fiscal.

Las primeras normas contables específicas del sector público brasileño, NBC T 16, se publicaron en 2008 y ya contenían algunos conceptos de las Normas Internacionales de Contabilidad Pública - IPSAS. NBC T 16 fue incorporado al sector público por la STN - Secretaría del Tesoro Nacional, que es el organismo contable central de la Unión, que en 2015 concluyó, en la mayoría de las entidades públicas, su primera fase de implementación. La cooperación de STN y CFC resultó en la reformulación de las Demostraciones Contables del sector público.

En el proceso de convergencia de las normas contables del sector público brasileño en 2015, el CFC reformuló NBC T 16, que se convirtió en NBC TSP. Desde

entonces, el CFC ha estado trabajando para armonizar las IPSAS con la realidad de la contabilidad pública brasileña. STN es responsable de implementar el NBC TSP en la Unión y, a través del MCASP - Manual de contabilidad aplicado al sector público, en las otras entidades de la federación.

2.2. Patrimonio cultural - "Heritage Asset"

El Estándar Contable Brasileño Aplicado al Sector Público - NBC TSP ESTRUCTURA CONCEITUAL (2016), cuando se trata del ítem 14 de la naturaleza y el propósito de los activos y pasivos en el sector público, habla de las implicaciones de medir algunos activos. Establece que la razón principal para que el sector público mantenga activos fijos y otros activos es el potencial de los servicios y no su capacidad para generar flujos de efectivo.

Como el Patrimonio Cultural es el objeto del estudio de esta investigación, es necesario definirlo para una mejor comprensión de este tipo de activo.

De acuerdo con el Consejo de Normas de Contabilidad - ASB (2008, p. 3), el concepto de "Patrimonio Activo" es "activos que tienen cualidades históricas, artísticas, científicas, tecnológicas, geofísicas o ambientales y se mantienen principalmente por su contribución al conocimiento y la cultura [...] ". De manera similar, la Norma de Contabilidad de Brasil Aplicada al Sector Público, NBC TSP 07 - Activos Fijos (2017, p. 3), establece lo siguiente sobre el Patrimonio Cultural:

Algunos activos se definen como "patrimonio cultural" debido a su relevancia cultural, ambiental y histórica. Ejemplos de patrimonio cultural incluyen monumentos y edificios, sitios arqueológicos, áreas de conservación, reservas naturales y obras de arte. Ciertas características, incluidas las siguientes, generalmente se presentan por elementos del patrimonio cultural (aunque estas características no son exclusivas de dichos elementos) [...].

La Norma también recomienda que el sector público pueda tener valores significativos en los elementos del Patrimonio Cultural. NBC TSP 08 - Intangible Assets (2017, p. 4) proporciona lo mismo para el Patrimonio Cultural, diferenciándose solo por el Patrimonio Cultural Inmaterial.

2.3. Activo - Estructura conceptual

Es necesario comprender qué es un "activo", ya que el concepto de activo, tanto en las normas internacionales como en las brasileñas, es la base del desacuerdo con respecto al reconocimiento o no del patrimonio cultural.

Con respecto a los activos, la Norma Internacional de Contabilidad, "Marco conceptual para la información financiera" - Marco conceptual para la información financiera (2010, p. A35) define: "Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de eventos pasados, y del cual espera que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad".

Del mismo modo, la Norma Brasileña, Marco Conceptual para la Elaboración y Divulgación del Informe Contable y Financiero NBC TG ESTRUCTURA CONCEITUAL, (2011, p. 19) define: "activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de eventos pasados y que se espera que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad".

Se entiende entonces que para considerar un recurso como un activo, es esencial, que el recurso en el futuro genere beneficios económicos para la entidad que lo controla.

En el contexto de la contabilidad pública, objeto de este estudio, la Norma de Contabilidad de Brasil, NBC TSP ESTRUCTURA CONCEPTUAL - Marco conceptual para La preparación y divulgación de información contable de propósito general por parte de las entidades del sector público, en el Capítulo 5 - Elementos de los estados financieros, ítems 5.6 y 5.7, da la siguiente definición de un activo:

5.6 Un activo es un recurso actualmente controlado por la entidad como resultado de un evento pasado.

Recurso

5.7 El recurso es un elemento con potencial para servicios o con la capacidad de generar beneficios económicos. La forma física no es una condición necesaria para una apelación [...]. (NBC TSP ESTRUCTURA CONCEITUAL, 2016, p. 27).

Precisamente, las definiciones de cómo clasificar un recurso como un activo causan desacuerdo en el reconocimiento del Patrimonio Cultural como un activo fijo, ya que en algunos casos a pesar de los beneficios sociales generados por este patrimonio, la generación de beneficios económicos es difícil de identificar

2.4. Reconocimiento del patrimonio cultural como un activo: NBC TG 27 - Propiedad, planta y equipo versus NBC TSP 07 - Propiedad, planta y equipo

Para el reconocimiento del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo, la Norma de Contabilidad de Brasil, NBC TG 27 - Propiedades, Planta y Equipo (2017) establece, en el elemento 7, que debe reconocerse como un activo si, y solo si: (a) beneficios económicos futuros es probable que lo asociado con el artículo fluya a la entidad; y (b) el costo del artículo puede medirse de manera confiable. La Norma Internacional de Contabilidad NIC 16 Propiedad - "NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo" (2003, p. A873), define propiedades, planta y equipo:

Las propiedades, planta y equipo son elementos tangibles que: (a) se mantienen para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, para el alquiler a terceros o para fines administrativos; y (b) se espera que se usen por más de un período.

En el ítem 6 de NBC TG 27 - Propiedad, planta y equipo (2017), aplicado en contabilidad comercial, define propiedad, planta y equipo como cualquier artículo tangible mantenido para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, para alquiler a otros, o para fines administrativos y que espera ser usado por más de un período.

En NBC TSP 07 - Propiedad, planta y equipo (2017), Norma de contabilidad brasileña aplicada al sector público, elemento 13, la definición de propiedad, planta y equipo es similar, ya que establece que es un elemento tangible mantenido para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, para alquiler a terceros (en este caso, excepto cuando está dentro del alcance del NBC TSP 06 -

Propiedad para inversión), o para fines administrativos y su uso se espera para más de un período contable.

NBC TSP 07 (2017) en su ítem 14, cuando se trata del reconocimiento del costo de propiedades, planta y equipo, difiere solo cuando se agregan los términos *potencial de servicios y valor justo*, siendo así: “(a) es probable que los beneficios económicos los servicios futuros o potenciales asociados con el artículo fluirán a la entidad; y (b) el costo o el valor razonable del artículo puede medirse de manera confiable”(NBC TSP 07 - Activos fijos, 2017, p. 4).

2.5. Estudios recientes sobre el "activo patrimonial" - Patrimonio cultural

Estudios recientes han abordado el tema "Patrimonio Patrimonio". Pires y col. (2017) con el fin de identificar cuáles, según los investigadores sobre el tema "Patrimonio Activo" a nivel internacional, son los principales desafíos que enfrenta la contabilidad en el proceso de medición de estos activos. Llegaron a la conclusión de que el resultado principal del estudio fue el hallazgo de que hay varios métodos y modelos disponibles para medir el "activo patrimonial", pero también se descubrió que estos métodos y modelos tienen limitaciones.

El estudio de Freire, Cavalcante y Filho (2017) tuvo como objetivo presentar un camino para la medición de los "activos patrimoniales", basado en conceptos de la teoría económica. Discutieron los conceptos encontrados en la teoría económica y la teoría contable sobre el concepto, el reconocimiento y la medición de activos, llegaron a la conclusión de que la dificultad en torno a los "activos patrimoniales" está en la medición. Propusieron como solución a esta dificultad el Método de Valoración Contingente (MVC), el Método de Precios Hedónicos (MPH) y el Método de Costo de Viaje (MCV). Tavares, Gonçalves y Niyama (2010) analizaron las diferencias y similitudes existentes en las normas contables de los "Activos patrimoniales" desde la perspectiva del FASB - Financial Accounting Standards Board, ASB - Accounting Standards Board y CFC - Federal Accounting Council. Encontraron en el análisis entre los estándares norteamericano e inglés que existe una divergencia, ya que el norteamericano no reconoce los "activos patrimoniales" como un activo y el inglés, además de reconocerlo como un activo, lo mide al valor presente y lo somete a la prueba de deterioro. En cuanto a la estandarización brasileña, los autores no identificaron el tratamiento contable en el análisis comparativo.

Campos, Santos y Lima (2016) buscaron identificar, en las ciudades históricas de Goiás y Pirenópolis, las prácticas contables adoptadas en el reconocimiento, medición y divulgación de bienes culturales en el Sector Público. El resultado mostró que las dos ciudades cumplen con los criterios de reconocimiento, medición y divulgación de activos, sin embargo, se encontró que no hay evidencia de activos culturales contabilizados.

Al abordar la dificultad de reconocer los bienes culturales, Souza et al. (2018) propusieron estimar el valor de Teatro Amazonas utilizando diferentes técnicas de medición. Los autores aplicaron el Método de costo de viaje (MCV) en el enfoque individual y el Valor actual de las salidas de efectivo estimadas para el mantenimiento y la renovación de la propiedad. También aplicaron dos variaciones del Método de Valoración Contingente (MVC), el Referéndum y el Abierto. Cada método presentó a Teatro Amazonas con valores monetarios

relevantes, pero los autores concluyeron que estos métodos probablemente no validarían las características necesarias para la información contable.

2.6. Legislación para la adecuación de la contabilidad de las entidades públicas - Ordenanza STN 548, de 24 de septiembre de 2015

La STN - Secretaría del Tesoro Nacional es un órgano central del Sistema de Administración Financiera y del Sistema de Contabilidad Federal y tiene varios poderes según lo dispuesto en el Artículo 32 del Decreto No. 9,003, del 13 de marzo de 2017, entre los que se destaca este estudio es el ítem XVI.

XVI - establecer reglas y procedimientos contables para el registro adecuado de los actos y hechos de la gestión presupuestaria, financiera y patrimonial de las agencias y entidades de la administración pública federal, con el fin de promover el monitoreo, sistematización y estandarización de la ejecución contable; (Decreto n° 9.003, 2017, p. 27).

En este sentido, STN aprobó, en el Art. 1 de esta Ordenanza, el anexo PIPCP - Plan para la Implementación de Procedimientos de Contabilidad de Patrimonio, que establece plazos obligatorios para la implementación y adecuación de los procedimientos de contabilidad en las entidades públicas para consolidar el cuentas públicas de la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los municipios y, por lo tanto, continúan la convergencia de las normas contables brasileñas aplicadas al sector público - NBCASP a las normas internacionales según lo dispuesto en la ordenanza no 184 del 25 de agosto de 2008.

2.7. Universidades Públicas del Estado de Río de Janeiro

Brasil tiene 65 universidades públicas, que reciben cantidades significativas por transferencias financieras. Según la Tabla 1, en 2017 estas universidades obtuvieron transferencias por un total de más de R \$ 51 mil millones. En el análisis vertical, las universidades que forman parte de esta investigación representan el 15% del total de transferencias recibidas y el 15% del total de entradas.

Tabla 1 - Resumen de estados financieros - Año 2017

IES	BALANCE FINANCIERO		AV	AV
	Entradas Totales (R\$)	Transferencias Recibidas (R\$)	Entradas Totales	Transferencias Recibidas
UERJ	No Disponible em la base	No Disponible em la base	-	-
UENF	290.042.133,50	152.716.082,51	0,45%	0,30%
UFF	2.985.897.367,72	2.244.181.073,71	5%	4%
UFRJ	4.952.300.578,82	3.854.223.145,52	8%	8%
UFRRJ	685.648.373,05	628.630.048,18	1%	1%
UNIRIO	734.958.522,95	565.053.149,47	1%	1%
Subtotal	9.648.846.976,04	7.444.803.499,39	15%	15%
DEMAIS	54.465.203.680,03	43.567.435.788,69	85%	85%

Total	4.114.050.656,07	51.012.239.288,08	100%	100%
--------------	-------------------------	--------------------------	-------------	-------------

Fonte: Preparado por los autores (2019).

El campo Transferencias recibidas representa la cantidad que la Universidad recibe del gobierno federal y estatal como transferencias financieras. El número total de boletos consta de ingresos presupuestarios, transferencias financieras recibidas, recibos extrapresupuestarios y el saldo del año anterior.

Las transferencias están directamente asociadas con la capacidad del sector de control de propiedad de las universidades para adaptarse a las necesidades y requisitos legales impuestos. Sin embargo, es necesario considerar el volumen de transferencias recibidas y el volumen del patrimonio cultural de cada universidad, a fin de observar la proporcionalidad de dichas transferencias.

3 - METODOLOGÍA

El objetivo general del estudio es analizar si las universidades públicas brasileñas respetan los requisitos de las Normas Internacionales de Contabilidad Pública (NBC TSP - 07) y también los ritos procesales relacionados con los activos fijos previstos en la Ordenanza STN No. 548, del 24 de septiembre de 2015, que establece procedimientos contables relacionados con el registro y control de su patrimonio cultural. Los objetivos específicos del estudio se refieren a la levantamiento de las dificultades específicas de cada universidad en la operacionalización del registro y control del patrimonio cultural, tales como: la falta de sistemas de información, recursos humanos y financieros, entre otros.

En cuanto a los medios, este estudio se clasifica como estudio de caso múltiple, investigación de campo, bibliográfico y documental.

Es un estudio de caso múltiple porque, según Yin (2010), es cuando el mismo estudio contiene más de un caso, lo que sucede en este estudio, ya que está destinado a demostrar la uniformidad o el contraste de los datos recopilados en En las universidades públicas, se recopiló información específica de cada universidad que conforma la muestra, sobre su capacidad y los recursos disponibles para el control del patrimonio cultural, además de comprender los procedimientos contables y la dinámica individual de cada institución Del Estado de Río de Janeiro (UFF, UFRJ, UFRRJ, UNIRIO, UERJ y UENF). Aunque se trata de un estudio de múltiples casos, con el objetivo de preservar la confidencialidad de la fuente y aún así, con el propósito de consolidar la información en vista de la extensión de los cuestionarios, intentamos presentar los gráficos y tablas de manera consolidada.

El patrimonio cultural brasileño mantenido por las universidades públicas en el estado de Río de Janeiro es extremadamente representativo, incluso por determinación histórica mantuvo la colección más expresiva del país. Además, estas instituciones representan el 15% de las transferencias de recursos públicos entre universidades..Como instrumento de recolección de datos, se realizó una investigación de campo, a través de un cuestionario dirigido a los superintendentes de control patrimonial de las Universidades Públicas del Estado de Río de Janeiro, responsables en sus respectivas instituciones, del sector del registro, control y otras rutinas relacionadas con el patrimonio. general, así como patrimonio cultural. El cuestionario fue estructurado considerando primero el PIPCP - Plan de Implementación de Procedimientos de Contabilidad de Capital, un anexo a la

Ordenanza STN No. 548/15, que establece plazos obligatorios para la implementación de los Procedimientos / Requisitos de Contabilidad de Capital en la Unión, en los Estados Unidos. en los municipios y el distrito federal.

Para esta investigación, se consideró la fecha límite para los bienes del Patrimonio Cultural de la Unión, en el caso de las universidades federales, y la fecha límite para los estados en el caso de las universidades estatales. La segunda parte del cuestionario consideró los elementos de NBC TSP 07 - Propiedad, planta y equipo que se ocupan del patrimonio cultural.

También fue una investigación bibliográfica porque presentó una base teórica para la medición del Patrimonio Cultural. Finalmente, también se caracteriza como documental debido al análisis de documentos relacionados con las instituciones educativas referidas en esta muestra, así como a los anuarios e información estadística del Tribunal de Cuentas Federal.

Con este fin, se clasifica como descriptivo, ya que pretende enunciar los procedimientos actuales de las Universidades Públicas del Estado de Río de Janeiro en sus rutinas de control del Patrimonio Cultural, además de evaluar si hay signos de subestimación y si los procedimientos técnicos para medir el patrimonio cultural son adecuados.

4 - RESULTADOS

El análisis de los resultados se dividió considerando la misma estructura del cuestionario aplicado a las Universidades estudiadas, como se muestra en las Tablas 1 y 2 a continuación.

4.1. Anexo a la Ordenanza STN No. 548, de 24 de septiembre de 2015

La Tabla 1 a continuación proporciona un resumen del cuestionario sobre lo establecido para la Unión por el Anexo PIPCP de la Ordenanza STN n° 548/15.

Marco 1 - Resumen de la primera parte del cuestionario

PORTARIA STN n° 548, DE 24 DE SETEMBRO DE 2015	
1. Considerando la fecha límite, ¿esta Universidad ya ha preparado sistemas y ha tomado otras medidas para cumplir con esta fecha límite?	4. Si hubiera dificultades para implementar procedimientos y sistemas, ¿cuáles serían las DIFICULTADES GENERALES?
2. Si la respuesta fue positiva o parcial, ¿hubo alguna DIFICULTAD en la preparación de los sistemas y otras medidas de implementación?	5. Indique qué DIFICULTADES por no haber preparado sistemas y tomado otras medidas?
3. Si la respuesta a la pregunta 2 ha sido SÍ, ¿cuáles son las DIFICULTADES ESPECÍFICAS?	6. ¿Qué DIFICULTADES ESPECIALES por no haber preparado sistemas e implementado otras medidas?

Fonte: Preparado por los autores (2019).

La Tabla 2 y los Gráficos a continuación muestran los resultados obtenidos en las consultas sobre la fecha límite, establecida por el anexo de la Ordenanza STN n°

548/15, para la preparación de sistemas y otras medidas de implementación para el reconocimiento, medición y divulgación de activos. Patrimonio cultural; respectiva depreciación, amortización o agotamiento; revaluación y menoscabo (cuando está sujeto a registro bajo IPSAS, NBC TSP y MCASP).

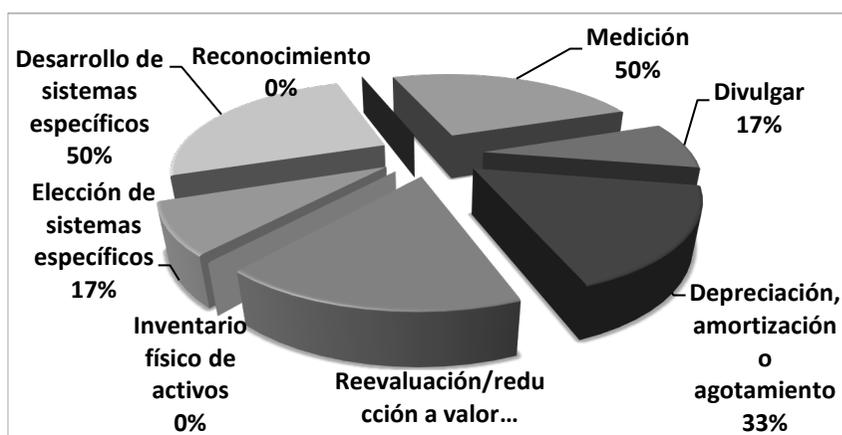
Tabla 2 - Pregunta 1 del cuestionario

OPÇÕES	%	Qtd
SI	16,67	1
SI, PARCIALMENTE	-	-
NO	83,33	5

Fonte: Preparado por los autores (2019).

Teniendo en cuenta este plazo, se preguntó a las universidades si ya existía esta preparación del sistema y otras medidas para cumplir con este plazo establecido. Se puede ver en la Tabla 2 que ninguna de las Universidades ha preparado o tomado otras medidas, ni siquiera parcialmente.

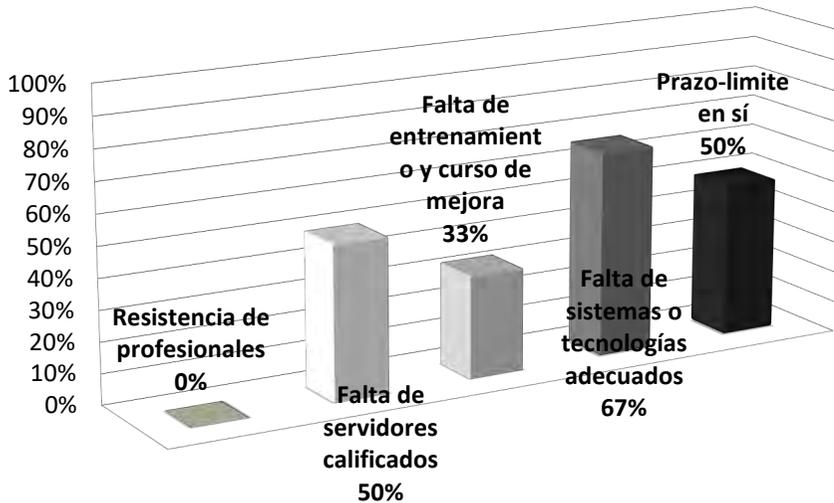
Gráfico 1 - Pregunta 3 del cuestionario



Fonte: Preparado por los autores (2019).

Em la pergunta 2 - 50% das universidades responderão que há dificuldades. Ainda no prazo-limite, foi questionado às universidades que existem dificuldades específicas como, por exemplo: Reconhecimento, mensuração, divulgação, depreciação, redução ao valor recuperável de ativos, inventário etc. Com a finalização da preparação dos sistemas e outros procedimentos de implantação. De acordo ou Gráfico 1.

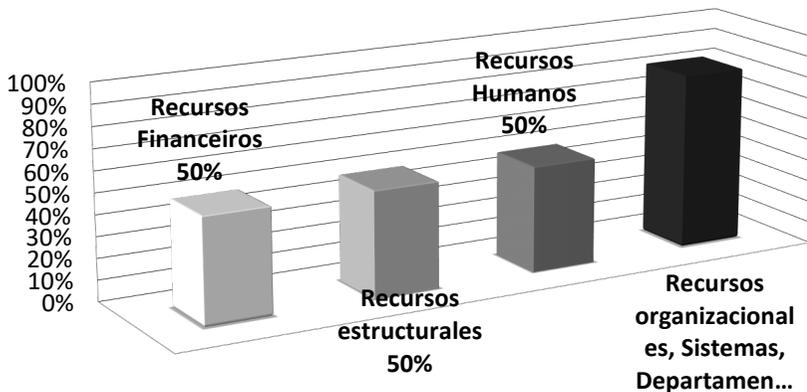
Gráfico 2 - Questão 4 do questionário



Fonte: Preparado por los autores (2019).

La mayoría de las instituciones señalaron algunas dificultades generales, como se muestra en el Gráfico 2. Se observa que ninguna universidad afirmó la resistencia de los profesionales.

Gráfico 3 - Pergunta 5 del cuestionario

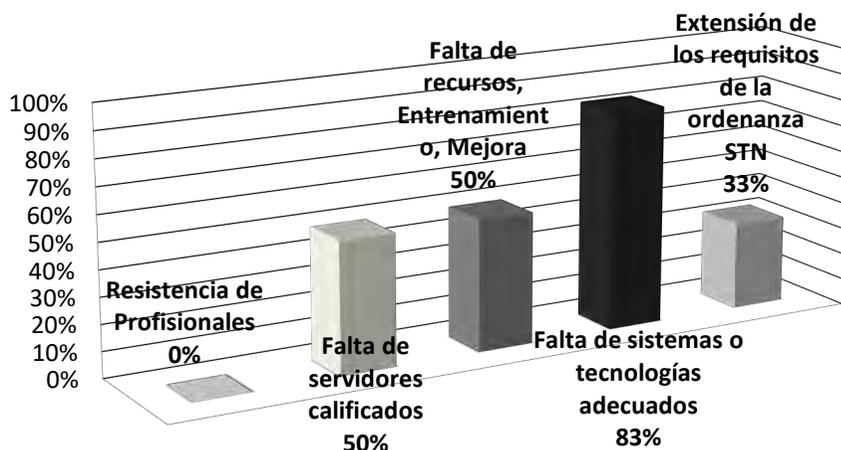


Fonte: Preparado por los autores (2019).

También se preguntó qué dificultades no permitían la preparación de los sistemas y la adopción de otras medidas para cumplir los requisitos necesarios para controlar el Patrimonio Cultural y cumplir el plazo. El Gráfico 3 muestra que la mayoría de las instituciones señalaron algunas dificultades de recursos, con énfasis

en las dificultades con los Recursos de la Organización: Sistemas, Departamentalización y Procesos, que han sido señalados por el 83% de las Universidades.

Gráfico 4 - Pregunta 6 del cuestionario



Fonte: Preparado por los autores (2019).

El Gráfico 4 se refiere a las dificultades específicas en relación con el incumplimiento de la preparación de los sistemas y la implementación de otras medidas que establece la Ordenanza. Se observa que se confirma el porcentaje del Gráfico 3, incluido el refuerzo de la ausencia de sistemas o tecnologías adecuados.

4.2. NBC TSP 07 - Propiedad, planta y equipo

La Tabla 2 a continuación proporciona un resumen del cuestionario con respecto a lo establecido por NBC TSP 07 - Propiedad, planta y equipo.

Marco 2 - Resumen de la segunda parte del cuestionario

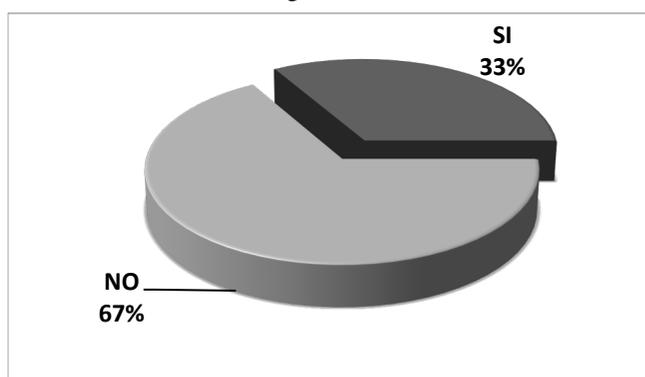
NBC TSP 07 - ATIVO IMOBILIZADO	
7. La Norma no requiere que reconozca el Patrimonio Cultural. ¿Esta universidad reconoce todos los elementos de su patrimonio cultural como activos fijos?	11. La Norma exige que las entidades divulguen información sobre activos reconocidos. ¿Esta universidad divulga la información requerida?
8. Si la Universidad NO reconoce todo su Patrimonio Cultural. ¿La Norma no requiere reconocimiento como la razón principal de este no reconocimiento?	12. ¿Cómo considera esta universidad, en términos porcentuales, la evaluación adecuada de su patrimonio cultural?

9. ¿Aplica los requisitos de DIVULGACIÓN, en el Patrimonio Cultural reconocido como Propiedad, Planta y Equipo?	13. ¿Considera activos del Patrimonio Cultural, reconocidos o no, que estos activos pueden estar SUBVALIDADOS?
10. ¿Aplica esta universidad los requisitos de MEDICIÓN, en el caso de los elementos del Patrimonio Cultural que reconoce como Propiedad, Planta y Equipo?	14. Enumere qué métodos aplica esta universidad para la medición de sus activos del Patrimonio Cultural.

Fonte: Preparado por los autores (2019).

Los siguientes resultados se refieren a la segunda parte del cuestionario y abordan los requisitos de NBC TSP - Activos fijos con respecto al patrimonio cultural.

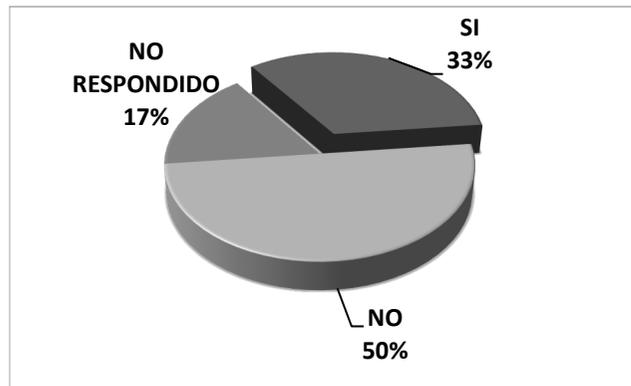
Gráfico 5 - Pregunta 7 del cuestionario



Fonte: Preparado por los autores (2019).

NBC TSP 07 - Propiedad, planta y equipo, el estándar no requiere que la entidad pública reconozca el patrimonio cultural como propiedad, planta y equipo, pero la entidad que lo reconoce debe aplicar los requisitos de divulgación y puede, pero no es obligatorio, aplicar los requisitos de medición. En vista de esto, se preguntó a las universidades si todo su Patrimonio Cultural es reconocido como activo fijo. Como se muestra en el Gráfico 5, solo el 33% de las universidades encuestadas reconoce el Patrimonio Cultural como un activo fijo.

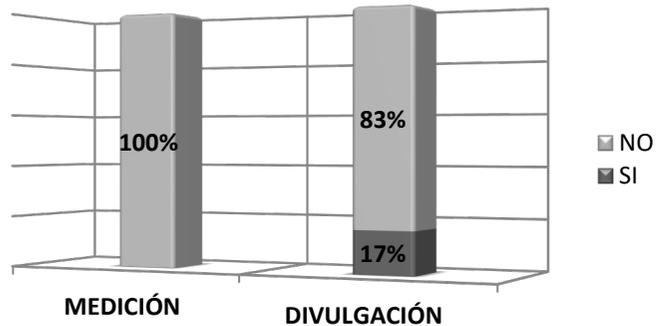
Gráfico 6 - Pregunta 8 del cuestionario



Fonte: Preparado por los autores (2019).

La Figura 6 representa el resultado de la siguiente pregunta: ¿Es el hecho de que el Estándar no requiere reconocimiento ser la razón principal para el no reconocimiento del Patrimonio Cultural como Propiedad, Planta y Equipo? La mayoría, el 50%, declaró que no, pero el 33% afirmó que esta es la razón, lo cual es una contradicción, ya que de estos 33%, una de las instituciones declaró registrar todos sus activos en la pregunta anterior, pero asumiendo en este pide que la no exigencia de la norma sea la razón para no registrar sus activos.

Gráfico 7 - Preguntas 9 y 10 del cuestionario



Fonte: Preparado por los autores (2019).

Aún en el requisito estándar, se preguntó a las universidades si aplicaban el requisito de medición y divulgación. El gráfico 7 muestra que el 100% no aplica el requisito de medición, mientras que el requisito de divulgación solo el 17% afirma aplicar.

Es importante tener en cuenta que históricamente estas entidades no tenían la intención específica de comunicar al mercado los valores atribuidos a su patrimonio, no había intención de recaudar fondos y responsabilidad natural a los inversores. En vista de las perspectivas más recientes de transparencia de la información pública, especialmente en las últimas dos décadas, observamos en el curso de la investigación que el segmento está pasando por una fase de transición

y adaptación, primero debido a la necesidad de calificación técnica de sus profesionales y, en consecuencia, de su información contable.

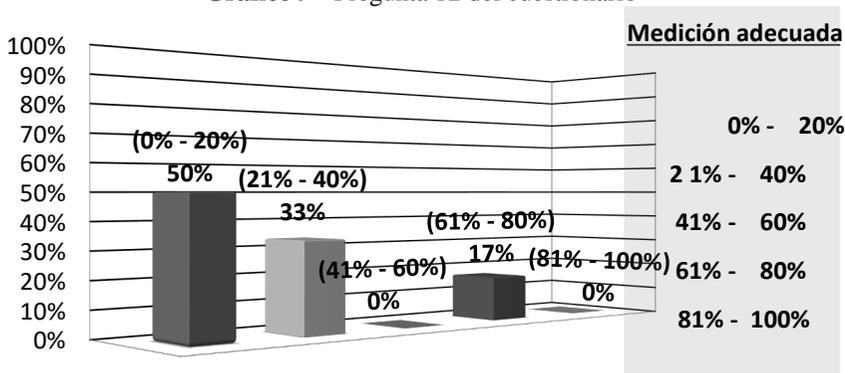
Gráfico 8 - Pregunta 11 del cuestionario



Fonte: Preparado por los autores (2019).

En el ítem 12 del NBC TSP 07, requiere la divulgación de información sobre los activos reconocidos y enfatiza este requisito para los artículos del Patrimonio Cultural reconocidos. También pone 5 tipos de información que deben divulgarse. Considerando esto, las universidades fueron interrogadas sobre esto. El gráfico 8 muestra que las universidades no cumplen este requisito en la mayoría de la información. El término "NO" significa que no reconocen y el término "NR" significa que no han respondido.

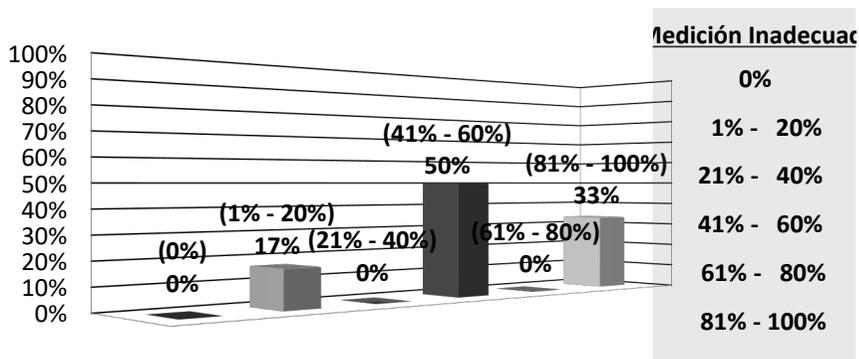
Gráfico 9 - Pregunta 12 del cuestionario



Fonte: Preparado por los autores (2019).

Un resultado muy importante para esta investigación es la medición apropiada atribuida al patrimonio cultural. El gráfico 9 muestra que el 83% de las universidades considera que, como máximo, el 40% de su patrimonio cultural se evalúa adecuadamente.

Gráfico 10 - Pregunta 13 del cuestionario



Fonte: Preparado por los autores (2019).

Igualmente importante es la medición inadecuada del patrimonio cultural. Según el Gráfico 10, el porcentaje de universidades que consideran que su patrimonio cultural está subestimado es mayor entre 41% - 60%, es 50%. Entre 81% - 100%, el porcentaje es 33%, un resultado que es consistente con el que se muestra en el Gráfico 9.

Gráfico 11 - Pregunta 14 del cuestionario



Fonte: Preparado por los autores (2019).

Finalmente, el Gráfico 11 presenta las respuestas a las preguntas abiertas de las instituciones sobre los métodos aplicados en la medición del Patrimonio Cultural que se adoptan para su patrimonio cultural reconocido como activo. Se observa que en gran parte las respuestas demuestran ignorancia de los métodos contables de medición aplicables a este tipo de patrimonio.

CONCLUSIONES

De acuerdo con los datos recopilados de los profesionales responsables de controlar la riqueza de las universidades públicas en el estado de Río de Janeiro, señalando que representan el 9.3% del universo muestral, se concluye que las universidades públicas brasileñas aún mantienen la metodología de medición. Costo histórico. El patrimonio cultural, hasta el momento, no se ha adaptado a los cambios recomendados por los conceptos de contabilidad internacional, así como a los requisitos de la Ordenanza STN n° 548/15 y la preparación para cumplir el plazo. Mostrar preocupación por las dificultades encontradas para resolver problemas específicos, tales como: 1. Sistemas de información; 2. Determinación de la metodología de medición; 3. Aplicación de métodos de depreciación; 4. Aplicación de una metodología de deterioro de activos; y 5. Requisitos de divulgación.

Las Figuras 2 y 3 confirman las dificultades encontradas por las universidades, todos afirman que sus profesionales no son resistentes a los cambios y adaptaciones mencionados, pero el 50% observó la falta de capacitación (capacitación y mejoras) y nuevamente la ausencia de sistemas de información para el control apropiado dado que la equidad se atribuyó a la pregunta 5 en 50%, es decir, la falta de recursos estructurales capaces de operacionalizar los sectores de control de propiedad, sin embargo, el 50% de las universidades atribuyeron las dificultades a la falta de recursos financieros y el 83% a dificultades relacionado con los recursos de la organización, incluidas las estructuras departamentales, la definición de procesos, las rutinas organizativas y los sistemas de información.

En cuanto al reconocimiento del patrimonio cultural, es decir, el registro en cuentas específicas y la divulgación en sus documentos contables, solo el 33% de las universidades declararon mantener este registro. En este sentido, la encuesta sugiere que el 67% de las universidades, debido a la falta de una legislación más estricta, no se han registrado adecuadamente.

Uno de los puntos fundamentales del patrimonio cultural es la medición adecuada de las metodologías recomendadas por los conceptos de contabilidad internacional. En línea con la afirmación de que las metodologías aún no han sido adecuadas, el 100% de las universidades dijeron que no midieron el patrimonio cultural y el 83% dijeron que no revelaron información sobre este patrimonio. Además, los datos sugieren que el 100% de las universidades no cumplen los siguientes requisitos para la difusión del patrimonio cultural: a. Conciliación de saldos iniciales con saldos al final del año; SI. Presentan las depreciaciones acumuladas y sus respectivos métodos de cálculo, así como la base para medir este patrimonio.

Según los datos anteriores, en términos de una evaluación adecuada del patrimonio cultural, la percepción del 75% de los sectores de control del patrimonio en estas universidades es que se mide un máximo del 40% de su patrimonio cultural. Por otro lado, en relación con la evaluación inadecuada del patrimonio cultural, el 33% de las universidades considera que entre el 81% y el 100% de este patrimonio se mide de manera inadecuada, incluso solo el 17% de estas universidades pudieron relacionar un método para medir este patrimonio realizado debido a sus controles; en este caso, solo el costo de adquisición; sin embargo, los conceptos de contabilidad internacional no consideran este método apropiado para la naturaleza de este patrimonio.

Según los datos recopilados de todas las universidades públicas del estado de Río de Janeiro (en un total de 6 instituciones) o el 9.23% del total de 65 (sesenta y cinco) universidades públicas (estatales y federales) distribuidas en todo Brasil, y El Study indica que para los segmentos de las universidades públicas brasileñas, el patrimonio cultural de estas instituciones está subestimado y que existe un serio problema con los procedimientos técnicos para el reconocimiento y medición del patrimonio.

Además, señaló la necesidad de aumentar los requisitos para el control del Patrimonio Cultural de Brasil, de acuerdo con la Ordenanza STN n° 548/15, pero entendió que la falta de recursos financieros, estructurales y de capacitación de sus universidades son los principales impedimentos para salvaguardar el Patrimonio Cultural, que en última instancia representa parte de la historia del país. Este estudio dejó en claro que, independientemente de la determinación del plazo para la adaptación de las universidades, será necesario establecer, a nivel nacional, las condiciones estructurales y de formación.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACCOUNTING STANDARDS BOARD (ASB). **Financial Reporting Exposure Draft: “Heritage Assets” (FRED 42), June 2008.** Disponível em: <https://www.frc.org.uk/getattachment/0b880f4f-4a20-4785-bf35-8c7327a1b942/;.aspx>. Acesso em: 15 abr. 2019.

BRASIL. **Decreto N° 9.003, de 13 de março de 2017.** Aprova a Estrutura Regimental e Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança do Ministério da Fazenda, remaneja cargos [...]. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF. 13 de mar. 2017. Disponível em: <http://www.tesouro.gov.br/documents/10180/376244/Decreto+Nova+Estrutura+MF+201703/802e407f-88ff-4c13-b16f-e4daa34b1802>. Acesso em: 23 jun. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 04 de mai. 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp101.htm. Acesso em: 01 abr. 2018.

BRASIL. **Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 17 de mar. 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm. Acesso em: 30 mar. 2018.

BRASIL. **Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais.** Anexo à Portaria STN n.º 548, de 24 de setembro de 2015. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 29 de set. 2015. Disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/390684/Portaria-STN-548-2015-anexo-pipcp/331a2764-dc97-473a-82b0-deb3cdd2380f>. Acesso em: 01 abr. 2018.

BRASIL. **Portaria n.º 184, de 25 de agosto de 2008.** Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas [...]. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF. 25 de ago. 2008. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2008/arquivos/portaria-no-184-de-25-de-agosto-de-2008.Pdf> /view. Acesso em: 24 jun. 2019.

BRASIL. **Portaria n.º 548, de 24 de setembro de 2015.** Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação [...]. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF. 29 de set. 2015. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/653221/Item+1+-Portaria+548-2015+-+PIPCP.pdf/094a16c7-930a-47af-87d9-22ce78053514>. Acesso em: 01 abr. 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Consulta de Relatórios de Gestão. **Relatório de gestão do exercício de 2017.** Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/econtasWeb/web/externo/listarRelatoriosGestao.xhtml>. Acesso em: 19 jun. 2019.

CAMPOS, L. A.; SANTOS, V. A. dos.; LIMA, D. V. Ativos Culturais: Uma Análise do Tratamento Contábil em Cidades Históricas do Estado de Goiás. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 12, n. 3, p. 06-25, jul./set. 2016. Disponível em: <https://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/5269/pdf>. Acesso em: 17 abr. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Normas Brasileiras de Contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, de 22 de setembro de 2017.** Brasília, DF. 2017. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP07.pdf>. Acesso em: 26 nov. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Normas Brasileiras de Contabilidade: NBC TG 27 (R4) – Ativo Imobilizado, de 24 de novembro de 2017.** Brasília, DF. 2017. Disponível em: [http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG27\(R4\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG27(R4).pdf). Acesso em: 26 nov. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Normas Brasileiras de Contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBC TSP 08 – Ativo Intangível, de 22 de setembro de 2017.** Brasília, DF. 2017. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP07.pdf>. Acesso em: 26 nov. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Normas Brasileiras de Contabilidade: NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL, de 8 de dezembro de 2011.** Brasília, DF. 2011. Disponível em: http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1374.pdf. Acesso em: 23 mai. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Normas Brasileiras de Contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, de 23 de setembro de 2016.** Brasília, DF. 2016. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>. Acesso em: 02 jul. 2019.

FREIRE, A. P. F.; CAVALCANTE, P. R. da N.; FILHO, P. A. M. L. Heritage Asset: uma Proposta de Mensuração com Base em Critérios Encontrados na Teoria Econômica. **Revista Pensar Contábil, Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, v. 19, n. 68, p. 17-27, jan./abr. 2017. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/3047/2426>. Acesso em: 05 abr. 2018.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRS). **Norma Internacional de Relatório Financeiro: Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro**, setembro de 2010. Disponível em: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/pt-br/2018/framework.pdf>. Acesso em: 18 jun. 2019.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRS). **Norma Internacional de Relatório Financeiro: IAS 16 Imobilizado**, dezembro de 2003. Disponível em: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/pt-br/2018/ias16.pdf>. Acesso em: 18 jun. 2019.

PIRES, C. B. *et al.* Heritage Assets: Desafios para a sua mensuração. **Universitas Gestão e TI**. Brasília, v. 7, n. 1-2, p. 63-73, jan./dez. 2017. Disponível em: <https://www.publicacoes.uniceub.br/gti/article/view/3922/3609>. Acesso em: 16 abr. 2019.

SOUZA, S. C. S. de. *et al.* Valoração dos Ativos Culturais: o Caso do Teatro Amazonas. **Revista Pensar Contábil, Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, v. 21, n. 74, p. 46-59, jan./abr. 2019. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/3453/2628>. Acesso em: 28 mai. 2019.

TAVARES, A. de L.; GONÇALVES, R. de S.; NIYAMA, J. K. Heritage Assets: Uma Análise Comparativa das Normas Emanadas do FASB, ASB e CFC. **ASAA-Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 3, n. 1, p. 65-89, 2010. Disponível em: <http://asaa.anpcont.org.br/index.php/asaa/article/view/6/12>. Acesso em: 05 abr. 2018.

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