

O preço da fé: valoração do patrimônio religioso a luz da Teoria da Mensuração

Ana Helena Caneppele Dotto

Mestre Em Contabilidade

Rua Vitoria 1532, Apto 103, Cep 85.802-229- Cascavel-Pr

ORCID  : <https://orcid.org/0000-0003-1645-8991>

E-mail: ahcaneppele@hotmail.com

Alessandra Kunz

Mestra em ciências contábeis pela Unioeste/ cascavel

Rua Paraná, n. 907, centro, 85.890-000, missal, PR

ORCID  : <https://orcid.org/0000-0002-3572-6536>

E-mail: ale-kunz@hotmail.com

Ricardo Santana de Almeida

Mestrando em Contabilidade UNIOESTE e Docente do Ciências Contábeis na Faculdade Educacional

Medianeira

Rua Verissimo Vendrame, 1121, Casa A, Loteamento Vendrame, CEP: 85724-312, Medianeira – Paraná

ORCID  : <https://orcid.org/0000-0002-0017-9296>

E-mail: ricardo.s.almeida1@hotmail.com

Aládio Zanchet

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP

Rua Deonato Schwab, 979, Bairro do Lago, 85.960-204 - Marechal Cândido Rondon, PR.

ORCID  : <https://orcid.org/0000-0003-3229-8705>

E-mail: aladio.unioeste@gmail.com

RESUMO

O Patrimônio Cultural Religioso é o resultado das experiências de um povo ou comunidade, que motivada pela fé e outras características subjetivas, dá vida e continuidade às suas crenças religiosas com auxílio de ritos e costumes e principalmente, objetos e lugares sagrados. Neste sentido, o valor desses bens poderá variar de acordo com as experiências de cada fiel. Sendo assim, o patrimônio religioso, oriundo da contribuição desses fiéis que oferecendo suas doações em dinheiro contribuem para a manutenção das Igrejas, torna-se objeto de interesse e de estudo da Contabilidade. Neste sentido, esta pesquisa buscou demonstrar, à luz da Teoria da Mensuração, como é possível mensurar os Patrimônios Religiosos de uma Diocese no



Revista Paraense de Contabilidade © 2023 by Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Pará is licensed under CC BY 4.0. To view a copy of this license, visit <http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



HISTÓRICO: Recebido em: 20/06/2023. **Revisado por pares** em 18/08/2023. **Reformulado** em: 30/11/2023. **Aprovado em:** 14/12/2023. **Publicado em** 22/12/2023.

Editor Responsável: Marcia Athayde Moreira. Editor Executivo: Tadeu Junior de Castro Gonçalves. Processo de Avaliação: Double Blind Review – OJS.

Editado em Português. Versão original em Português.

interior do Paraná, visto que, por serem bens com caráter subjetivo, seu preço/custo e valor podem divergir. O estudo foi caracterizado como descritivo e qualitativo, no qual foi conduzido através de análise documental das demonstrações contábeis de uma Diocese do Oeste do Estado do Paraná referente aos anos de 2018 a 2020. Além disso, foi realizado um trabalho de campo, na busca de patrimônios que não foram reconhecidos ou que não estavam registrados, para completar os dados da pesquisa. Os resultados demonstram algumas divergências entre o reconhecimento e mensuração dos patrimônios da Diocese e o que é abordado pela Teoria da Mensuração. O primeiro problema encontrado é a falta de reconhecimento e registro realizado por essas instituições, devido ao fato que a maioria desses bens são recebidos em doação de outras instituições ou fiéis, como é o caso de algumas relíquias e imagens, e como não se conhece o valor do item, torna-se difícil valorar e, portanto, a diocese opta por não realizar o registro em seu patrimônio. Quanto ao problema da mensuração, identificou-se que os bens são registrados através dos seus custos, e não leva em consideração o fato do valor histórico e religioso que está intrínseco nesses bens. Dessa forma, pode-se inferir que o tema da mensuração de patrimônios culturais religiosos, ainda se encontra em desenvolvimento.

Palavras-Chave: Patrimônio Religioso. Teoria da Mensuração. Valoração. Contabilidade Eclesiástica.

ABSTRACT

The Religious Cultural Heritage is the result of the experiences of a people or community, which motivated by faith and other subjective characteristics, gives life and continuity to their religious beliefs with the help of rites and customs and mainly, objects and sacred places. In this sense, the value of these goods may vary according to the experiences of each believer. Thus, the religious patrimony, coming from the contribution of these faithful who offering their donations in cash contribute to the maintenance of the Churches, becomes an object of interest and study of Accounting. In this sense, this research sought to demonstrate, in the light of the Measurement Theory, how it is possible to measure the Religious Heritage of a Diocese in the interior of Paraná, since, because they are goods with a subjective character, their price/cost and value may diverge. The study was characterized as descriptive and qualitative, in which it was conducted through documentary analysis of the financial statements of the Diocese of one of the West of the State of Paraná for the years 2018 to 2020. In addition, fieldwork was carried out in the search for assets that were not recognized or that were not registered, to complete the research data. The results demonstrate some divergences between the recognition and measurement of the patrimony of the Diocese and what is addressed by the Theory of Measurement. The first problem encountered is the lack of recognition and registration carried out by these institutions, due to the fact that most of these goods are received in donation from other institutions or faithful, as is the case of some relics and images, and as the value of the item is not known, it becomes difficult to value and, therefore, the diocese chooses not to carry out the registration in its patrimony. As for the problem of measurement, it was identified that the goods are recorded through their costs, and does not take into account the fact of the historical and religious value that is intrinsic in these goods. Thus, it can be inferred that the theme of measuring religious cultural heritage is still under development.

Keywords: Religious Heritage. Measurement Theory. Valuation. Ecclesiastical Accounting.

1 Introdução

Por meio da Teoria da Mensuração, que visa explicar como ocorre a vinculação do sistema numérico a algum aspecto de eventos ou objetos, com auxílio de regras semânticas (Kam, 1990), a contabilidade é capaz de conferir valores monetários aos bens associados às entidades. Esta associação deve surgir com a adequada observação ao se classificar os eventos econômicos para que as demonstrações financeiras apresentem informações claras e objetivas (Hendriksen & Van Breda, 1999).

A informação contábil, no entanto, não deve se restringir à questões monetárias, pois seu alcance é muito mais profundo e neste sentido, a contabilidade por meio da Teoria da Mensuração pode apresentar meios de divulgar informações quantitativas e qualitativas que justamente demonstrem o valor subjetivo dos objetos, sem necessariamente possuir natureza monetária (Martins et al., 2011). Isto pode se tornar útil às instituições que não têm como objetivo demonstrar lucros e resultados expressivos, mas que se dediquem àquilo que é imensurável, como é o caso da Igreja.

O patrimônio das entidades religiosas, inseridas no chamado Terceiro Setor (Araújo, 2005; Olak & Nascimento, 2008), é formado por recursos financeiros advindos de doações e ofertas da livre iniciativa dos fiéis, bem como recursos humanos e materiais, oriundos da motivação e reunião de seus membros para atividades evangelizadoras e missionárias. Através desses recursos, a entidade é capaz de atingir os objetivos e realizar a missão para a qual foi constituída (Campos, 2008).

No patrimônio religioso não estão inseridos apenas valores monetários ou itens de natureza concreta, mas também a cultura e as vivências de toda uma sociedade. Por isso, se caracteriza pela relatividade e mutabilidade, refletindo os significados atribuídos pelas pessoas a bens materiais e imateriais, conseqüentemente seu valor poderá variar entre os indivíduos, em função de suas crenças, além de suas experiências relacionadas à fé (Lara, 2017).

De acordo com Delaméa (2001), o universo da contabilidade eclesiástica abrange o compromisso ético e social de fornecer à sociedade informações idôneas e transparentes no que se refere ao patrimônio da igreja, levando à administração informações seguras e eficazes para a gestão da organização. Além disso, administrar recursos oriundos de doadores exige dessas organizações certo retorno e transparência em relação à destinação destes valores, e esse feedback pode ser efetivado pela evidenciação financeira e social, ambos fornecidos pela contabilidade (Assis, Mello & Slomski, 2006).

Neste sentido, estudos como os de Santos (2010); Souza, Backes, Bello e Perazzoli (2011); Sthephano e Buesa (2013); Faria e Rego (2014); Cunha, Martins, Neto e Ribeiro (2015); Freire (2015), abordaram o uso de ferramentas contábeis pelas Entidades Religiosas, no sentido de relacionar seu uso à preocupação com a transparência e prestação de contas, sem ter aprofundado a temática da mensuração do patrimônio religioso, no entanto.

Para Herrero (2001) no que diz respeito à avaliação dos patrimônios de instituições religiosas, existe certa dificuldade, pois esses bens desempenham um papel vital no desenvolvimento dos indivíduos, além de pertencerem também à sociedade e não somente a seus membros (Freire, 2015). As análises econômicas de bens culturais e patrimoniais mostram que, com exceção das obras de arte, que têm um mercado específico, muitos ativos históricos e culturais não possuem mercado para troca ou venda, porém, esses ativos também precisam ser mensurados, pois tem o seu valor para a sociedade (Herrero, 2001).

Em relação aos ativos culturais, autores como Barton (2000); Snowball e Courtney (2010); Tavares, Gonçalves & Niyama (2010); Laing et al. (2013) discutiram aspectos teóricos, além da influência do patrimônio cultural no desenvolvimento econômico local. Outros estudos como os de Barton (2005); Pires et al. (2010); Marques (2012); Borges et al. (2013); Martins et al. (2014); Marques e Freire (2015); Campos, Santos & Lima (2016) trouxeram discussões e contribuições acerca dos desafios em relação às práticas contábeis e métodos de mensuração e avaliação dos ativos patrimoniais, conhecidos como *heritage assets*, apresentando resultados que evidenciam que existem diferenças entre as normas sobre seu tratamento e dificuldades na mensuração e evidenciação desses ativos. Alguns desses estudos discutiram a valoração do Patrimônio Cultural no âmbito público. No entanto, não foram identificados estudos que tratassem especificamente da valoração de patrimônios religiosos com natureza subjetiva, como objetos ou lugares sagrados.

Diante do contexto exposto, este estudo buscou responder: como a Teoria da Mensuração pode auxiliar na avaliação dos Patrimônios Culturais Religiosos das instituições religiosas? Para responder à questão da pesquisa, este estudo tem como objetivo identificar como a teoria da mensuração contábil pode auxiliar na avaliação dos patrimônios culturais religiosos.

Este estudo se justifica pela falta de trabalhos que relacionem a Teoria da Mensuração no âmbito contábil e a valoração do Patrimônio Cultural Religioso, já que as Igrejas apresentam um grande patrimônio, que foi construído durante a história e que tem uma grande importância cultural para a sociedade.

Para alcançar este objetivo, foi realizada uma pesquisa bibliográfica acerca da teoria da mensuração e estudos anteriores, além de ter sido feito um breve levantamento do patrimônio religioso da Diocese de um município do Oeste do Estado do Paraná. Considerou-se apenas os bens diretamente relacionados ao cultos religiosos e que sejam ou estejam próximos ou disponíveis aos fiéis.

Este estudo se delimita às entidades religiosas e outras organizações sem fins lucrativos em função de suas características filantrópicas, que não tem como objetivo final o lucro, e difere-se dos anteriores por investigar o tratamento contábil no processo de valoração do patrimônio histórico e cultural de entidades religiosas em específico.

Anseia-se que essa pesquisa contribua com o conhecimento de outros pesquisadores sobre valoração de patrimônios culturais religiosos e outros patrimônios com valor subjetivo, além de ajudar gestores e contadores. A apresentação da pesquisa está disposta em cinco seções, incluindo esta introdução. Na segunda seção consta o referencial teórico, onde se faz uma revisão da literatura, abordando sobre as entidades religiosas, ativos culturais e sua mensuração. A terceira e a quarta seções tratam sobre a metodologia utilizada e os resultados de pesquisa, respectivamente. Por fim, a quinta seção conta com as conclusões e considerações.

2 Referencial Teórico

2.1 Entidade Religiosa – A Igreja Católica no Âmbito Contábil e administrativo

A contabilidade sempre esteve presente na história, confundindo-se com a história do ser humano. Antes mesmo do desenvolvimento do conhecimento, nos primórdios já faziam uso da Contabilidade como instrumento para mensurar e entender o seu patrimônio, mesmo

que de maneira rudimentar, como os registros feitos em prancha de argila nas civilizações da Babilônia (Iudicibus, 2005; Sá, 2006).

Porém, a contabilidade só começou a ser vista como método que poderia ser utilizado pelo mundo, quando o patrimônio das Igrejas começou a crescer e se diversificar (Costa, 2019). Nessa época a Igreja Católica exercia uma forte influência na sociedade do mundo inteiro, pois possuía grande parte dos domínios territoriais e bens móveis, que eram obtidos através de heranças e doações dos fiéis. Além disso, recebiam recursos financeiros decorrentes dos dízimos (Cosenza, 1999).

Entretanto, todo esse patrimônio gerou problemas de controle, pois a contabilidade não detinha de técnicas padronizadas a todos os seus usuários, por conta disso, cada pessoa registrava o patrimônio de uma maneira diferente, o que ocasionada confusões no momento de mudanças de cleros nas Igrejas (Costa, 2019).

Para resolver esse problema, o frei Luca Pacioli divulgou em uma de suas publicações, no ano de 1494, um preceito imprescindível para os procedimentos contábeis, o método das partidas dobradas. Com sua publicação e o apoio da Igreja Católica, a contabilidade passou a ser conhecida pelo mundo inteiro (Sá, 2006). Dessa forma, a Igreja começou a ensinar a contabilidade como técnica de gestão para as paróquias, já que precisavam de um sistema que fornecesse suporte para realizar todo esse controle (Costa, 2019).

Porém, ao fim da Idade Média o poder da Igreja sobre a população diminuiu, o que trouxe um novo papel social para a instituição: a manutenção do bem comum. Todavia, por mais que seu poder tenha diminuído, no atual cenário social-econômico, observa-se que sua importância e relevância não diminuíram. Isso ocorre, pois, essas instituições têm a finalidade de promoção do bem comum, complementando a assistência social que deveria ser de papel do Estado. Desse modo, as suas atividades estão em expansão, principalmente por conta da carência assistencial de alguns setores da sociedade (Mendonça, 2012).

Como organização do terceiro setor, as entidades religiosas possuem características próprias deste setor, as quais tem como objetivo provocar mudanças sociais por meio de sua missão, além de não possuir finalidade de lucro e receber benefícios fiscais apenas por imunidade e isenções (Brasil, 1998; Olak e Nascimento, 2008).

Essa característica de não finalidade lucrativa das organizações religiosas não quer dizer que não se busca um resultado positivo, pois elas têm gastos, como as manutenções, os objetivos religiosos e assistenciais que precisam ser atingidos, por conta disso, necessitam que tenham uma sobra de recursos (Queiroz et al., 2018). Entretanto, como qualquer entidade do terceiro setor, as Igrejas enfrentam enormes desafios para manter todo o seu patrimônio e exercer o seu papel social, já que sobrevivem apenas de doações, o que aumenta a necessidade de uma gestão eficiente.

Tendo a contabilidade o papel social de demonstrar para uma organização, seja sem fins lucrativos ou não, as informações financeiras sobre o seu patrimônio e suas mutações, pode fornecer grande colaboração à estas empresas (Zalunca, 2008). Além disso, as entidades sem fins lucrativos apresentam responsabilidades éticas e morais, o que resulta na prestação de contas além da exigibilidade legal, apresentando para a comunidade informações espontâneas e transparentes de seus processos (Carneiro et al., 2011).

Porém, além da necessidade de apresentar relatórios transparentes e íntegros, como as outras entidades do terceiro setor, a gestão eclesial também deve apresentar uma abordagem bíblica, teológica e pastoral, com práticas que têm por pressupostos a participação

de ministérios com ações harmônicas fundamentadas no espírito de servir com amor, segundo o ensino e a prática da Igreja (Carvalho, 2004).

Por conta disso, a contabilidade é uma ferramenta fundamental para proteger e defender os interesses das Igrejas, pois torna possível a gestão eclesial baseada nos princípios da clareza, veracidade e aperfeiçoamento dos trabalhos na missão evangelizadora. Sua escrituração permite que a contabilidade eclesial siga os mesmos fundamentos e princípios da contabilidade geral, além de obedecer aos princípios da própria entidade (Mendonça, 2012).

2.2 Patrimônios Culturais

De acordo com Niyama (2014), os patrimônios culturais são bens, públicos ou privados, que tem como principal função contribuir com o conhecimento e a cultura da sociedade. Esses recursos apresentam características artísticas, históricas, científicas, tecnológicas ou ambientais que determinado ente controla e que tem potencial de geração de benefício econômico futuro, principalmente com objetivo de contribuir de forma subjetiva à sociedade (Gomez & Casal, 2008).

A institucionalização do patrimônio cultural com uma visão moderna da cidade e da história teve início do final do século XVIII, com o surgimento da revolução francesa, sendo que as construções e os objetos de artes foram a primeira categoria contemplada. Essa ideia de patrimônio cultural e a necessidade de sua proteção teve uma função importante na sociedade ocidental, sendo que a carta de Atenas de 1931 foi considerada o primeiro documento que considerava a propriedade artística e histórica como um patrimônio cultural (Batista & Macedo, 2010).

Porém, a partir do fim da segunda guerra mundial é que a noção de conservação desses patrimônios se intensificou, principalmente com a criação da Organização das Nações Unidas (ONU) e da Organização das Nações Unidas para Educação, a Ciências e a Cultura (UNESCO), que tem como uma de suas responsabilidades proteger os patrimônios mundiais. A UNESCO ficou responsável pela formulação de guias, estabelecimentos de critérios e prioridades para proteção da propriedade cultural, já a ONU evidenciou a inexistência de uma separação hierárquica dos direitos sociais e culturais, onde afirma que esses bens são muito importantes para o desenvolvimento, a paz e a segurança da população (Batista & Macedo, 2010).

Conhecidos também como *heritage assets*, o que se destaca nesse tipo de ativo e o diferencia dos demais é a intenção de mantê-lo, com o objetivo principal de preservar a cultura e a disseminação do conhecimento para as futuras gerações. Além disso, muitas vezes os ativos culturais são impossíveis de serem reproduzidos e substituídos, com vida útil indefinida e altamente improvável de serem negociados (Niyama, 2014; Marques & Freire, 2015).

Outra razão para sua manutenção e conservação, é que, por mais que não tenham uma finalidade econômica, esses bens podem ter consequências economicamente significativas, seja por razões religiosas, estéticas, políticas, culturais, entre outros, recursos são destinados à sua preservação (Nogueira & Medeiros, 1999). Além do mais, esses ativos geralmente são utilizados para contribuir com o desenvolvimento socioeconômico local, através do turismo cultural, o que pode ampliar as atividades econômicas, que gerem emprego e renda,

umentando a importância dos patrimônios culturais para a sociedade e conseqüentemente o seu valor (Cardoso et al., 2011).

Porém, o aspecto mais interessante do Patrimônio Cultural é a sua imaterialidade, onde as vivências coletivas que envolvem diversas características da vida, desde antigamente até hoje são consideradas (Pelegrini, 2008). Essa imaterialidade é transmitida de geração em geração, sendo recriada constantemente pelas comunidades por conta de seu ambiente, a sua relação com a natureza e com a sua história, o que gera um sentimento de identidade e continuidade, o que contribui na promoção do respeito à diversidade cultural e à criatividade humana (Unesco, 2006).

2.3 A Teoria da Mensuração e a Valoração de Patrimônios Culturais e Religiosos

Segundo Lima et al. (2011), a parte mais difícil para aplicar o tratamento contábil de bens culturais é o critério de mensuração, pois não há acordo quanto a sua atribuição desses valores. Neste sentido, a Teoria da Mensuração tem a finalidade de explicar como acontece a vinculação do sistema numérico às características de objetos ou fatos, obedecendo regras semânticas, que consistem em operações concebidas para estabelecer as conexões. Essa relação de atribuir uma coisa a outra é definida como mensuração (Kam, 1990).

Guerreiro (1989) afirma que a teoria da mensuração diz respeito ao complexo problema em estimar ou avaliar algo, com o objetivo de determinar corretamente seu significado. Hendriksen e Van Breda (1999) por sua vez, definem mensuração como um processo de atribuição de valores monetários a objetos ou atividades associadas a uma empresa, e ainda ressaltam dois importantes aspectos no estudo da mensuração: o objeto da mensuração e seus atributos (propriedades).

Ao se definir um valor, cria-se uma relação entre o sistema de mensuração e os atributos dos objetos valorados, através do uso de escalas. A utilização da escala de razão permite que a contabilidade realize comparações das mensurações entre as diferentes empresas, por conta disso é mais utilizada na área (Niyama, 2014). Esse processo de mensuração contábil começa com a identificação dos objetos, observando os seus atributos relevantes para os usuários, o que deve gerar valores monetários com avaliação fidedigna, e em consequência disso, atribui um significado comum ao objeto ou o evento que mensura (Almeida & Haji, 1997).

Martins, Araújo e Niyama (2011) afirmam que, quando se trata do patrimônio de uma entidade, Mensuração e Contabilidade são dois assuntos que comumente se relacionam, afinal mensurar não vai muito além do que determinar a medida ou atribuir valor a algo e a Contabilidade é a ciência que estuda, interpreta e registra os fenômenos que afetam as variações patrimoniais. O que os autores querem demonstrar, é que a mensuração é essencial para a Contabilidade, pois sua realização só é possível quando os patrimônios possuem valores monetários, geralmente determinados por um método de mensuração.

Entretanto, quando se trata de um Patrimônio Cultural, existe uma certa dificuldade em definir esse ativo, e da mesma forma, torna-se complexa a quantificação de tal bem, pois é constituído de subjetividades e valores que variam entre os indivíduos envolvidos em sua existência. É preciso compreender que, justamente na sua parcela de imaterialidade é que se encontra seu valor (Throsby, 2003).

Steigleder (2009) confirma que, de fato, o valor do patrimônio cultural será reflexo das experiências e significados que as pessoas atribuírem a ele e estará associado às necessidades

humanas, sendo esse valor relativo à cada pessoa, em sua individualidade, portanto, definir o valor dependerá sempre da perspectiva de cada pessoa.

Tais elementos são de difícil manuseio dentro de um sistema contábil normalmente projetado para tomadores de decisão, pois possuem diferença de tratamento de acordo com o período de aquisição, além de apresentarem um alto grau de variabilidade e subjetividade em sua avaliação (Wild, 2013).

Diante desses aspectos, torna-se difícil mensurar ativos como os culturais/religiosos pelas normas e regras geralmente aceitas por economistas e contadores (Sayce & Connellan, 1998), que buscam apenas representar o valor de venda, não levando em conta os valores subjetivos ou não monetários que possuem (Stanton & Stanton, 1997). Em função disso, muitas entidades deixam de reconhecer patrimônios dessa natureza. Tal situação demonstra um problema para os profissionais da contabilidade no que diz respeito aos benefícios gerados por esses ativos, que não se dão na forma de fluxo de caixa, mas retornam à sociedade em forma de bem estar, sociabilidade, saúde e fé.

Entretanto, o Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB) (2008) apresenta no seu guia de implementação da Statement of Federal Financial Accounting Standards (SFFAS) 29 algumas recomendações para a mensuração dos patrimônios culturais, onde divide os tipos de bens em dois grupos de acordo com as suas características.

O primeiro grupo, são aqueles bens que possuem apenas a importância na transmissão de valores históricos, culturais, artísticos ou educacionais, como por exemplos, as bibliotecas e museus. Para esses bens, o FASAB (2008) estabelece que devem aparecer no balanço patrimonial sem um valor monetário, apenas deve-se fazer referência nas notas explicativas.

Já os patrimônios do segundo grupo, que são aqueles que servem tanto para o propósito mencionado acima, quanto o operacional, devem ser mensurados de acordo com os seus custos, ou se for uma doação, ser mensurado pelo valor escritural ou *fair value*. Além disso, deve apresentar nas notas explicativas a unidade de medida física do bem (FASAB, 2008).

Entretanto, ao se mensurar esses bens, retorna-se ao problema inicial da subjetividade dos ativos culturais, por conta de suas características únicas. Todavia, essa necessidade da contabilidade de atribuir um valor em categorias especiais de ativos, como os patrimônios culturais sofreram críticas (Stanton & Stanton, 1997).

Logicamente, ao se observar que muitos desses bens podem ser vendidos, como esculturas e quadros, admite-se a necessidade de mensuração em termos monetários, já que podem ser bens comercializáveis (Carnegie & West, 2005; Barton, 2000). Entretanto, quando esses bens estão em domínio público, como é o caso dos bens religiosos, a atribuição de valor com bases comerciais não é adequada, pois a mensuração vai subestimar o valor social que possuem (Barton, 2005).

Carman, Carnegie e Wolznier (1999) criticam a constante necessidade de mensuração dos ativos culturais, pois esses bens são importantes por conta de suas qualidades culturais, científicas e educacionais, e, portanto, esses atributos não podem ser quantificados.

Carnegie e West (2005) enumeram cinco problemas que estão relacionados à mensuração monetária dos patrimônios culturais. O primeiro problema que se observou é a pouca ênfase na promoção do *accountability* nas instituições detentoras desses bens, que geralmente são do terceiro setor, como as igrejas. O segundo é a possibilidade de promover um equívoco na interpretação de alguns recursos. Já o terceiro problema está relacionado a probabilidade de redução da utilidade das informações contábeis, por conta de distorções

provocadas por itens não monetários de maneira monetária, principalmente em um contexto não comercial. O quarto problema que pode ser observado é atribuído a exposição de riscos por conta de falhas na apreciação das funções e propósitos dessas organizações. E por fim, tem-se o quinto problema, que é pertinente ao preparo dos profissionais.

Autores como Carman et al. (1999), Barton (2000) defendem a posição de Carnegie e West (2005), e são contrários ao reconhecimento contábil dos Patrimônios Culturais, pois acreditam que o valor monetário não representa o benefício gerado pela entidade, e que o valor atribuído a esses bens ignora o seu significado histórico, artístico, científico e cultural.

Todavia, o *Accounting Standards Board* (2009) contraria essa afirmação, argumentando que as suas utilidades e contribuições para os objetivos de uma entidade devem ser significativos para determinar seu valor e seu tratamento contábil. Rowless (1993) e Micallef e Peirson (1997) também argumentam que não há como se realizar uma representação fiel desses patrimônios sem atribuir um valor monetário, já que o reconhecimento se sustenta na percepção da necessidade de refletir o patrimônio.

Para defender suas posições, esses autores abordam que outros ativos, além dos ativos culturais, também não podem ser valorados de forma monetária, portanto, eles também podem ser mensurados, mesmo sem haver uma intenção comercial. Os autores ainda abordam sobre os critérios de reconhecimento e mensuração em outras situações, onde os patrimônios culturais podem aplicar custos irrecuperáveis, onde podem não possuir um valor de mercado, mas se permite a recuperação de seus custos através de propósitos sociais, que dificilmente se diferem das finalidades comerciais, considerando a perspectiva de benefícios econômicos e de serviços potenciais. Por fim, argumenta-se que os bens culturais também são indivisíveis, possuem vida infinita e apresentam problema de mensuração como diversos outros bens, e, portanto, se defende o reconhecimento e a mensuração dos mesmos (Rowless, 1993; Micallef & Peirson, 1997)

Levando em consideração esses aspectos, observa-se que como muitos dos bens culturais e religiosos são patrimônios públicos e funcionam como atrativos turísticos, a valoração com métodos indiretos que levam em conta a percepção dos usuários sobre esses bens, pode ser uma boa alternativa (Sayce et al., 2009).

3 Metodologia

Em relação ao objetivo, a pesquisa se classifica como descritiva, pois visa descrever as características e comportamento dos patrimônios culturais religiosos e os resultados que foram alcançadas com este estudo (Gil, 2010). Em relação à abordagem, trata-se de uma pesquisa qualitativa e sua fonte de estudo será a análise documental e fontes secundárias.

Gil (2010) explica que a análise documental utiliza fonte de característica não científica podendo ser contrato, demonstrativo, relatórios internos etc. Já as fontes secundárias são aqueles documentos que sofreram alguma manipulação ou análise exemplo demonstrativos contábeis.

Os dados para a realização dessa pesquisa foram coletados nas demonstrações contábeis da Diocese de um município do Oeste do Estado do Paraná referente aos anos de 2018 a 2020. As demonstrações utilizadas para a análise foram os Balanços Patrimoniais e o detalhamento das contas do ativo permanente dos bens imobilizados, além de ter sido realizado um levantamento de outros patrimônios que não eram registrados pela contabilidade.

Inicialmente foi realizada uma análise documental, observando-se todos os elementos necessários para o estudo, como as informações sobre os bens imóveis e seus possíveis tombamentos e descrições, o valor de aquisição, construção e doações realizadas para a instituição. Após a análise documental, foi realizado um trabalho de campo, na busca de patrimônios que não foram reconhecidos ou que não estavam registrados, para completar os dados da pesquisa.

A partir disso, iniciou-se as análises dos patrimônios da Diocese, onde foi realizada uma relação entre o que está sendo contabilizado e o que aborda a Teoria da Mensuração, onde separou-se os patrimônios culturais religiosos dos bens em geral, e evidenciou-se diversas características que esses patrimônios podem adotar.

4 Discussões

Antes de iniciarem-se as análises acerca do patrimônio cultural religioso de uma Diocese do Oeste do estado do Paraná, é necessário que se esclareça a diferença entre o patrimônio contábil e o patrimônio cultural. O patrimônio cultural é um conjunto de bens que tem como objetivo contribuir com o conhecimento e a cultura de uma sociedade (Steigleder, 2009). Além disso, se caracterizam pela relatividade e mutabilidade, pois refletem os significados atribuídos pelas pessoas a bens materiais e imateriais, por conta disso, a importância atribuída a esses bens irá variar de acordo com as experiências e percepções de cada indivíduo (Steigleder, 2009). Já o patrimônio contábil é formado apenas por bens, direitos e obrigações, sem apresentar nenhum significado subjetivo ou pessoal para os indivíduos, e, portanto, seus valores são facilmente avaliados.

De acordo com Ratzinger (1970), a fé é algo que não pode ser visto, nem materializada, ou seja, não é visível nem tangível, toca aquilo que não se vê a ponto de se tornar algo indispensável à existência. Essa interpretação de fé pode variar de uma religião para a outra, e, portanto, apresenta um sentido muito restrito. Entretanto, independente da religião, sempre ocorrerá atribuição de valor simbólico a algo (Lara, 2017). Diante dessas colocações, pode-se inferir que no âmbito dos patrimônios culturais, está inserido o patrimônio religioso, aqui mencionado como Patrimônio Cultural Religioso.

No que diz respeito às religiões, percebem-se diferentes formas de vivência da fé, como rituais, objetos, imagens, relíquias e lugares sagrados. Observa-se, por exemplo, que nas igrejas católicas se estabeleceu no decorrer da história, a devoção aos santos por meio de imagens, prática não realizada na igreja luterana (Lara, 2017). A partir dessas considerações, e levando em conta a visão de sagrado na Igreja católica, listou-se os principais itens considerados patrimônios culturais religiosos da Diocese, que estão apresentados na Tabela 1.

A Diocese é o território ou região sob domínio administrativo de um bispo ou arcebispo, que é o superior eclesiástico de uma igreja ou religião, neste caso, da igreja católica (CNBB, 2010). Cada diocese é administrativamente independente, sendo assim, mantém seus registros contábeis e sua sede administrativa exclusiva para cada uma. As dioceses são divididas em bases territoriais, formando as paróquias, que se relacionam como membros de um mesmo corpo, e respondem financeira e administrativamente à Cúria Metropolitana, à pessoa do Bispo (CNBB, 2010).

A Diocese em questão possui 39 Paróquias (distribuídas em seu território, que compreende parte da região Oeste do Paraná), além de 01 Seminário e a Cúria Diocesana, no entanto, apenas algumas delas foram contempladas na listagem, pelo motivo de que não são todas que possuem relíquias ou itens com significado marcante, apesar de possuírem imagens, altares, metais sagrados e outros objetos. Por questões práticas, para esta pesquisa, foram considerados apenas os ícones mais populares da Diocese.

Os dados contidos na Tabela 1 foram obtidos por meio de documentos e informações disponibilizados pela Cúria e Paróquias da Diocese.

Tabela 1
Patrimônio religioso da Diocese

Local	Paróquia/ Localidade	Item	Valor subjetivo/religioso	Origem
Municipiopl	Paróquia 1	Relíquia de Santos (as)	Remete à vida e legado deixados pelo (a) santo (a)	Recebido de Doação
Municipiopl	Catedral	Templo - Detalhes na construção do telhado	Em forma de leque- representa o manto e a coroa de Nossa Senhora Aparecida, Padroeira do Brasil	Recursos próprios oriundos de dízimos e ofertas
		Esculturas em Madeira idealizadas por um artista plástico local	Esculpidas em forma de mãos abertas, mas encostadas, simbolizando alguém que oferece algo.	Recursos próprios oriundos de dízimos e ofertas
		Imagem de N. Sra. Aparecida erguida entre duas mãos	Representa a presença de N. Sra. Aparecida - Padroeira do Brasil e da Diocese. A Imagem foi trazida como presente da basílica de Aparecida -SP, em 1967, e as mãos da escultura em madeira, novamente representam uma oferta.	Recebido por doação pessoal
		Escultura Externa Monumento à N. Sra. Aparecida (com 13,5m de altura)	Presta homenagem à mãe de Jesus e ao mesmo tempo é uma homenagem a comunidade local que ajudou na construção do município.	Recursos próprios oriundos de dízimos e ofertas
Museu da Catedral	Itens pessoais de bispos e padres já falecidos	Representa a história dos membros do clero diocesano.	Recebidos por doação pessoal	
Municipiopl	Paróquia 2	Cruz de 25m	Representa a fé da comunidade, que tem o costume de rezar aos pés da cruz	Recursos próprios oriundos de dízimos e ofertas
Municipiopl	Paróquia 3	Relíquia da Santa Cruz (pedaço da cruz)	Concretização da existência da cruz na qual Jesus foi crucificado	Recebido por doação
Municipiopl	Paróquia 4	Relíquia de Santos (as)	Remete à vida do(a) santo (a)	Recebido por doação

Município2	Paróquia 5	Imagem de N. Sra. Salette de 13 Metros de altura.	Maior imagem de N. Sra. Salette do Brasil	Recursos próprios oriundos de dízimos e ofertas
------------	------------	---	---	---

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

Ao se realizar o levantamento dos bens, notou-se que nem todos os patrimônios da diocese podem ser considerados culturais, como por exemplo, os salões paroquiais, casas paroquiais e centro catequéticos, pois esses lugares não são vistos pela sociedade como lugares sagrados, mas sim, como lugares que colaboram nas atividades administrativas e missionárias da Diocese. Borges (2010) corrobora com essa questão, afirmando que os homens atribuem um significado distinto aos lugares, atribuindo um estatuto especial no recorte espacial e conferindo valores econômicos, afetivos e religiosos desses espaços.

Além disso, observou-se algumas divergências entre o reconhecimento e mensuração dos patrimônios da Diocese e o que é abordado pela Teoria da Mensuração. O primeiro problema encontrado foi na questão do reconhecimento desses bens religiosos. Ao comparar as demonstrações contábeis e o levantamento patrimonial realizado, identificou-se que muitos patrimônios culturais religiosos não são reconhecidos e registrados pela instituição. Isso ocorre, devido ao fato que a maioria desses bens são recebidos em doação de outras instituições ou dos fiéis, como é o caso de algumas relíquias e imagens. E como não se conhece o valor do item, torna-se difícil valorar e, portanto, a diocese opta por não realizar o registro em seu patrimônio. Outros itens como imagens, quadros, metais (cálices, âmbulas, patenas, turíbulo), alfaias, que foram adquiridos com recursos próprios, são contabilizados pelo valor de custo e sofrem depreciação, conforme normas contábeis previstas.

Ao adotar a decisão de não registrar os bens recebidos em doação, a Diocese acaba prejudicando a preservação da memória e identidade de toda uma comunidade, já que além de serem importantes elementos religiosos, também são muito relevantes na história da região, já que a igreja católica foi muito presente na colonização da região Oeste do Paraná.

Além disso, segundo a UNESCO (2002), a preservação dos patrimônios culturais em todas as suas formas é essencial, já que realizam a transmissão de tradições às gerações futuras como testemunho da experiência e das aspirações humanas. Portanto, ao não se realizar esse reconhecimento, futuras administrações da Diocese podem não obter o conhecimento sobre esses patrimônios que são de grande relevância para a comunidade e podem acabar prejudicando a preservação desses bens.

Já na questão sobre a mensuração do patrimônio adotado pela instituição, como já mencionado anteriormente, identificou-se que os bens são registrados através dos seus custos, e não leva em consideração o fato do valor histórico e religioso que está intrínseco nesses bens.

Entretanto, conforme a Teoria da Mensuração, a valoração desses patrimônios religiosos expõe um problema, pois apresenta um valor simbólico, que não pode ser mensurado de forma monetária, como os outros ativos são contabilizados. De acordo com Camargo (2004), esse valor simbólico que se atribui aos bens culturais é consequência da importância que a sociedade atribui a memória coletiva, que motiva a desvendar o seu significado histórico-social, refazendo o passado em comparação ao presente, e a reinventar o patrimônio dentro dos limites possíveis do conhecimento.

A atitude da Diocese de não contabilizar os itens recebidos em doação constantes na Tabela 1, corrobora com o posicionamento de autores como Stanton e Stanton (1997),

Carman, Carnegie e Wolznier (1999), Barton (2005) e Carnegie e West (2005), que afirmam que o valor monetário não representa o benefício gerado pela entidade e que o valor atribuído a esses não considera o seu significado histórico, artístico, científico e cultural.

5 Conclusões

Este estudo teve como objetivo esclarecer como a Teoria da Mensuração pode dar luz à questão da mensuração do Patrimônio Cultural Religioso das entidades religiosas, baseando-se nas práticas de valoração do patrimônio de uma Diocese do interior do Paraná. Para tanto, levantou-se a literatura existente sobre o assunto, relacionando a Teoria da Mensuração, a Contabilidade Eclesiástica e a Mensuração de Patrimônios Culturais.

Diante da literatura à qual teve-se acesso, pôde-se perceber que existem divergências entre os autores em relação à mensuração dos patrimônios de natureza subjetiva, como é o caso das entidades religiosas. Logo, pode-se inferir que o tema da mensuração de patrimônios culturais religiosos, ainda se encontra em desenvolvimento.

Em relação à Diocese, identificou-se que ela contabiliza apenas o patrimônio adquirido com recursos próprios e realiza os respectivos registros contábeis pelo preço de custo. Os objetos recebidos em doação dos fiéis ou de outras instituições, como as relíquias e algumas imagens, não são registrados na contabilidade. Isso não significa que a entidade religiosa em questão esteja em desacordo com a legislação e normas contábeis.

A limitação da pesquisa está em torno da baixa quantidade de estudos realizados em torno a temática de valoração dos patrimônios religiosos e critério de valoração, no cenário nacional e internacional, além da falta de registros destes patrimônios junto a contabilidade. Sugerindo para pesquisas futuras, a ampliação deste estudo para um número maior de entes, podendo inclusive, considerar outras confissões religiosas, pois o posicionamento daqueles que estão à frente da instituição, pode influenciar na forma como ela controla e mensura seu patrimônio.

Referências

- Almeida, M. G. M., & El Hajj, Z. S. (1997). Mensuração e avaliação do ativo: uma revisão conceitual e uma abordagem do goodwill e do ativo intelectual. *Caderno de Estudos*, (16), 01-16.
- Araújo, O. C. (2005). *Contabilidade para organizações do terceiro setor*. São Paulo: Atlas.
- ASB - Accounting Standards Board. (2009). *Financial Reporting Standard – FRS 30: Heritage Assets*. Londres.
- Assis, M. S. D., Mello, G. R. D., & Slomski, V. (2006). Transparência nas entidades do terceiro setor: A demonstração do resultado econômico como instrumento de mensuração de desempenho. In *Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade (Vol. 6)*. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos32006/149.pdf>>. Acesso em: 14 jul. de 2020.
- Barton, A. D. (2000). Accounting for public heritage facilities: assets or liabilities of the government? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 13 n.2, pp. 219-235.
- Barton, A. (2005). The conceptual arguments concerning accounting for public heritage assets: a note. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 18, n.3, pp. 434-440.

- Batista, V. O., & Macedo, C. L. (2010). Cultural heritage in Brazilian legislation and areas of protection of cultural environment in Rio de Janeiro. *Políticas Culturais em Revista*, 3(2).
- Borges, C. M. (2010). A memória e o espaço sagrado: os colonos e a apropriação simbólica dos lugares. *Locus: revista de história*, 16(2).
- Borges, E. F., Rodrigues, J. M., Silva, M. C. D., Borges, G. M. D. C., & Paulo, E. (2013). Heritage assets: tangíveis ou intangíveis?. *Pensar Contábil*, 15(56).
- Brasil. (1998). Presidência da República. Decreto nº 2.536, de 6 de abril de 1998. Dispõe sobre a concessão do certificado de Entidade de Fins Filantrópicos a que se refere o inciso IV do art. 18 da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993 e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2536.htm>. Acesso em: 18 ago. 2020.
- Camargo, H. L. (2004). Patrimônio histórico e cultural. Aleph.
- Campos, G. M. (2008). Estudo sobre a Captação de Recursos Materiais e Financeiros em Entidades do Terceiro Setor situadas nas cidades de Vila Velha e Vitória (ES). *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 2(1), 94-110.
- Campos, L. A., dos Santos, V. A., & de Lima, D. V. (2016). Ativos culturais: Uma análise do tratamento contábil em cidades históricas do estado de Goiás. *Revista Universo Contábil*, 12(3), 6-25.
- Cardoso, V. S. V., Goldenstein, M., Mendes, E. D. F., & Gorgulho, L. F. (2011). A preservação do patrimônio cultural como âncora do desenvolvimento econômico. *BNDES Setorial*, n. 34, set. 2011, p. 351-388.
- Carman, J.; Carnegie, G. D.; Wolnizer, P.W. (1999). Is archeological valuation an accounting matter? *Antiquiti*, v. 73, pp. 143-148.
- Carnegie, G. D., & West, B. P. (2005). Making accounting accountable in the public sector. *Critical perspectives on Accounting*, 16(7), 905-928.
- Carneiro, A. D. F., Oliveira, D. D. L., & Torres, L. C. (2011). Accountability e prestação de contas das organizações do terceiro setor: uma abordagem à relevância da contabilidade. *Sociedade, contabilidade e gestão*, 6(2).
- Carvalho, A. V. (2004). Planejando e administrando as atividades da Igreja. São Paulo: Hagnos.
- Conferência Nacional dos Bispos do Brasil. (2010). Manual de Procedimentos Administrativos. Edições CNBB. Brasília/DF
- Cosenza, J. P. (1999). A evolução da escrituração contábil através dos tempos. 1999. Dissertação de (Mestrado) – Programa de Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade do Estado do Rio de Janeiro.
- Costa, R. S. (2019). Contabilidade para iniciantes em ciências contábeis e cursos afins. Editora Senac: São Paulo.
- Cunha, O. C., Martins, V. F., Neto, E. B. M., & Ribeiro, R. B. (2015). Utilização dos artefatos gerenciais nas entidades religiosas no Brasil. *Revista de Administração de Roraima-RARR*, 5(1), 42-61.

- Delaméa, E. (2001). Contabilidade eclesiástica: algumas questões operacionais (Vol. 10). São Paulo: Loyola.
- Faria, J. A. de, & Rego, A. L. S. (2014). Transparência nas Entidades Religiosas: Um Estudo de Caso sobre a aplicação de fatores que contribuem para a transparência financeira na Paróquia Senhor Do Bonfim [Transparency In Religious Organizations: A Case Study On The Application Of Factors]. *Revista de Teologia e Ciências da Religião da UNICAP (Descontinuada)*, 4(1), 267-300.
- Federal Accounting Standards Advisory Board. Implementation guide for statement of federal financial accounting standards 29: heritage assets and stewardship land. Washington, D.C.: FASAB, 2008. Disponível em: <https://fasab.gov/pdffiles/hasltr9_final22008.pdf>. Acesso em: 16 ago. 2020.
- Freire, A.M. (2015) Escrituração Contábil e Uniformidade das Contas no Processo de Accountability: um estudo nas Igrejas Católicas da Arquidiocese de Natal/RN. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Brasília- UnB.
- Gómez, E. B., & Casal, R. C. (2008). “Heritage Assets” E Infraestructuras Públicas:¿ Cómo, Dónde Y Por Cuánto?. *Investigaciones Europeas de Dirección y Economía de la Empresa*, 14(1), 103-116.
- Gil, A. C. (2010). Métodos e técnicas de pesquisa social. 5. reimpr. São Paulo: Atlas.
- Guerreiro, R. (1989). Modelo Conceitual de sistema de informação de gestão econômica uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade. São Paulo, 1989. Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Hendriksen, E. S., & Van Breda, M. F. (1999). Teoria da Contabilidade. trad. Antônio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas. Tradução de: Accounting theory.
- Herrero, L. C. (2001). Economía del patrimonio histórico. Información Comercial Española.
- Iudícibus, Sérgio de. (2005) Teoria da Contabilidade. 7ª ed. São Paulo: Atlas.
- Kam, V. (1990). Accounting Theory. 2.ed. Canadá: Wiley.
- Laing, J., Wheeler, F., Reeves, K., & Frost, W. (2014). Assessing the experiential value of heritage assets: A case study of a Chinese heritage precinct, Bendigo, Australia. *Tourism Management*, 40, 180-192.
- Lara, C. D. B. Q. (2017). O patrimônio cultural religioso: história e memória da igreja Nossa Senhora Imaculada Conceição de Dourados/MS (Doctoral dissertation, Dissertação (Mestrado em História) - Faculdade de Ciências Humanas, Universidade Federal da Grande Dourados. Dourados: UFGD).
- Lima, D., Silva, M., Borges, E., & Matias-Pereira, J. (2011). Pesquisa Empírica: uma Contribuição ao Tratamento Contábil dos Bens de Uso Comum (Empirical Research: A Contribution to the Accounting Treatment of Public Goods). *Revista Ambiente Contábil, UFRN–Natal-RN*, 3(2), 34-44.
- Marques, M. D. M. (2012). Mensuração de ativos culturais: uma aplicação do método do custo de viagem em bens públicos culturais do Distrito Federal.

- Marques, M. M., & Freire, F. S. (2015). Mensuração de ativos culturais: uma aplicação do método do custo de viagem na Catedral de Brasília. *RURAL TOURISM EXPERIENCES*, 13, 1047.
- Martins, O. S., de Araújo, A. M. H. B., de Lima, D. V., & Niyama, J. K. (2014). Uma discussão conceitual sobre o tratamento contábil dos heritage assets. *ConTexto*, 14(26).
- Martins, O. S., Araújo, A., & Niyama, J. (2011). Uma Discussão Conceitual e Contemporânea Sobre a Teoria da Mensuração e Sua Relação Com a Contabilidade. *Revista Administração, Ensino e Pesquisa*, 12(3), 501-528.
- Mendonça, R. C. D. (2012). *Gestão eclesial: os controles internos descentralizados para o centro de serviço compartilhado. (Dissertação de Mestrado) – Programa de Mestrado em Ciências Contábeis e Financeiras, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC).*
- Micallef, F., Peirson, G. (1997). Financial reporting of cultural, heritage, scientific and community collections. *Australian Accounting Review*, 7(13), 31-37.
- Niyama, J. K. (2014). *Teoria avançada da contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Nogueira, J. M.; Medeiros, J. A. A. de. (1999). Quanto vale aquilo que não tem valor? Valor de existência, economia e meio ambiente. *Cadernos de Ciência e Tecnologia*, 16 (3): 59-83.
- Olak, P. A., & do Nascimento, D. T. (2008). *Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (terceiro setor)*. Atlas.
- Pelegri, S. C. (2008). A gestão do patrimônio imaterial brasileiro na contemporaneidade. *História (São Paulo)*, 27(2), 145-173.
- Pires, C. B., Ribeiro, D. C., Niyama, J. K., & Matias-Pereira, J. (2015). *Heritage assets: procedimentos para o reconhecimento e a mensuração adotados pelos museus*. Disponível em: <http://congressos.anpcont.org.br/ix/anais/files/2015-05/1432258163_cue299.pdf>. Acesso em: 13 jul. 2020.
- Queiroz, L. R. D. S., Marques, M. A. D. N. C., & Da Penha, R. S. (2018). Instituições religiosas: uma análise sobre a utilização da contabilidade no apoio à gestão. *Revista de Administração e Contabilidade (RAC)*. Ano 17, n. 33, p.19-33. Petrópolis, Rio de Janeiro.
- Ratzinger, J. (1970). *Introdução ao cristianismo. Preleções sobre o Símbolo Apostólico*. São Paulo: Herder, 119.
- Rowles, T. R. (1993). Comment: in defence of AAS 27. *Australian Accounting Review*, 3(6), 61-64.
- Sá, Antônio Lopes de. (2006) *A evolução da Contabilidade*. São Paulo: IOB Thomson.
- Santos, C.A. (2010) *Práticas de Contabilidade das Organizações Sem Fins Lucrativos de Curitiba*. Dissertação de Mestrado- Universidade Federal do Paraná.
- Sayce, S.; Connellan, O. (1998) Implications of valuation method for the management of property assets. *Property Management*, v. 14, n. 4, pp. 198-207.

- Sayce, S., Britton, P., Morris, A., Sundberg, A., & Watkins, D. (2009). Valuing heritage assets: final report of a research project examining the case for the valuation of heritage assets.
- Snowball, J. D., & Courtney, S. (2010). Cultural heritage routes in South Africa: Effective tools for heritage conservation and local economic development? *Development Southern Africa*, 27(4), 563-576.
- Souza, M.A.; Backes, C.I.; Dal Bello, I.L.; Perazzoli, M. (2011). Análise de Balanço Social: Estudo em uma Instituição Religiosa. *Revista ConTexto*, Porto Alegre, v. 11, n. 19, p. 101113, 1º semestre 2011.
- Stanton, P. J.; Stanton, P.A. (1997). Governmental accounting for heritage assets: economic, social implications. *International Journal of Social Economics*, v. 24, n. 7/8/9, pp. 9881006.
- Stephano, J.Y.K. & Buesa, N.Y. (2013) Contabilidade do Terceiro Setor. Enfoque na Contabilidade das Igrejas de Cotia e Itapevi. *Revista Eletrônica Gestão e Negócios – Volume 4 – nº 1 – 2013*.
- Steigleider, A. M. (2009) Critérios de Valoração econômica dos danos a bens culturais materiais. Disponível em: <http://www.rkladvocacia.com/arquivos/artigos/art_srt_arquiv_o20100818120814.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2020.
- Tavares, A. L., Gonçalves, R. S., & Niyama, J. K. (2010). Heritage assets: uma análise comparativa das normas emanadas do FASB, ASB e CFC. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 3(1), 65-89.
- Throsby, D. (2003) Determining the Value of Cultural Goods: How Much (or How Little) Does Contingent Valuation Tell Us? *Journal of Cultural Economics*, v. 27, pp. 275–285.
- UNESCO. Organização das Nações Unidas para Educação, Ciência e Cultura. (2006) Convenção para a Salvaguarda do Patrimônio Cultural Imaterial. Disponível em: <<http://portal.iphan.gov.br/portal/baixaFcdAnexo.do?id=3794>>. Acesso em: 19 ago. 2020.
- UNESCO. Organização das Nações Unidas para Educação, Ciência e Cultura. (2002) Declaração Universal sobre a diversidade cultural. Disponível em: <https://unesdoc.unesco.org/ark:/48223/pf0000127160_por>. Acesso em: 06 ago. 2014.
- Wild, S. (2013). Accounting for Heritage, Cultural and Community Assets—Alternative Metrics from a New Zealand Māori Educational Institution. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 7(1), 3-22.
- Zalunca, Júlio Cezar. (2008). Contabilidade das ONGs e transparência do Terceiro Setor. Disponível em: <<https://www.portaldacontabilidade.com/>>. Acesso em 18 Ago. 2020.