

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO PAULO
ESCOLA PAULISTA DE POLÍTICA, ECONOMIA E NEGÓCIOS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

JOÃO SOARES DA SILVA

**PESQUISA BIBLIOMÉTRICA SOBRE HERITAGE ASSETS NA CONTABILIDADE
PÚBLICA**

OSASCO

2022

JOÃO SOARES DA SILVA

**PESQUISA BIBLIOMÉTRICA SOBRE HERITAGE ASSETS NA
CONTABILIDADE PÚBLICA**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de São Paulo na Escola Paulista de Política, Economia e Negócios como pré-requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. ° Dr. Sandro Braz Silva

OSASCO

2022

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Unifesp Osasco, CRB-8: 3998,
e Departamento de Tecnologia da Informação Unifesp Osasco,
com os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

S586p SILVA, João Soares da
Pesquisa bibliométrica sobre Heritage Assets na
contabilidade pública / João Soares da Silva. - 2022.
25 f. :il.

Trabalho de conclusão de curso (Ciências Contábeis) -
Universidade Federal de São Paulo - Escola Paulista de Política,
Economia e Negócios, Osasco, 2022.
Orientador: Prof. Dr. Sandro Braz Silva.

1. Patrimônio cultural. 2. Heritage Assets. 3. Contabilidade
pública. I. Silva, Prof. Dr. Sandro Braz, II. TCC -
Unifesp/EPPEN. III. Título.

CDD: 657

JOÃO SOARES DA SILVA

**PESQUISA BIBLIOMÉTRICA SOBRE HERITAGE ASSETS NA CONTABILIDADE
PÚBLICA**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de São Paulo na Escola Paulista de Política, Economia e Negócios como pré-requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado em 12/02/2022

BANCA EXAMINADORA

Titular 1 (Orientador): Prof. ° Dr. Sandro Braz Silva (UNIFESP/EPPEN)

Titular 2: Prof. ª Dra. Nena Geruza Cei (UNIFESP/EPPEN)

LISTA DE SIGLAS

CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
HA	<i>Heritage assets</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standard</i>
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
IPSASB	<i>International Public Sector Accounting Standard Board</i>
ISSN	<i>Internacional Standard Serial Number</i>
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MPDI	<i>Multidisciplinary Digital Publishing Institute</i>
NBC T	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica
NBC TSP	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público
NBCASP	Norma Brasileira de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NCP	Nova Contabilidade Pública

RESUMO

Este estudo tem o objetivo de avaliar as perspectivas de solução, nos próximos 10 anos, para o problema que envolve o tratamento contábil dos *heritage assets*, bens públicos tangíveis e intangíveis que possuem atributos históricos, artísticos, ambientais ou científicos, de importância singular para determinado povo ou sociedade. Apesar das normas internacionais preverem a possibilidade de reconhecimento de tais ativos nas demonstrações contábeis da Administração Pública, sua mensuração e valoração ainda constituem um desafio. Por meio de pesquisa bibliométrica, foram identificados 19 trabalhos sobre o tema registrados na base de dados do Portal de Periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - CAPES, no período de 2002 a 2021. A partir dos resultados obtidos, traçou-se um panorama atualizado sobre como tal questão vem sendo tratada em diversos países, mostrando que a discussão sobre *heritage assets* foi abordada pelos acadêmicos de forma recorrente no período estudado, com um maior número de artigos publicados no triênio 2019-2021. Os países europeus estão na vanguarda dos avanços sobre a questão, sendo que a Suíça e o Reino Unido respondem por 47% dos achados; em contrapartida, nas regiões que concentram países em desenvolvimento, ricas em patrimônio cultural, como África e América Latina (com exceção do Brasil), praticamente inexistem publicações sobre o tema. Renomados periódicos, como o *Sustainability*, da Suíça, e o *Critical Perspectives on Accounting Journal*, da Holanda, já trouxeram a questão dos *heritage assets* em suas páginas. A Universidade de Brasília se destaca entre as universidades e institutos cujos pesquisadores trabalham com o tema, mesmo com 70% dessas entidades sediadas na Europa. Os autores mais proeminentes sobre o assunto são os australianos Allan Douglas Barton e Garry D. Carnegie. A análise qualitativa dos achados permitiu concluir que o problema que envolve o tratamento contábil dos *heritage assets* é extremamente complexo e dificilmente será solucionado nos próximos 10 anos. Como sugestão para futuros estudos, recomenda-se replicar o presente levantamento em diferentes bases de dados, especificamente para aquelas regiões onde não foram identificadas publicações sobre o tema.

Palavras-chave: Patrimônio Cultural, *Heritage Assets*, Contabilidade Pública.

ABSTRACT

This study aims to evaluate the prospects for a solution, in the next 10 years, to the problem that involves the accounting treatment of heritage assets, tangible and intangible public goods that have historical, artistic, environmental or scientific attributes, of singular importance for a given people or society. Although international standards provide for the possibility of recognizing such assets in the Public Administration's financial statements, their measurement and valuation are still a challenge. Through bibliometric research, 19 works on the subject were identified, registered in the database of the Portal of Periodicals of the Coordination for the Improvement of Higher Education Personnel - CAPES, in the period from 2002 to 2021. an updated overview of how this issue has been addressed in several countries, showing that the discussion on heritage assets was addressed by academics on a recurring basis in the period studied, with a greater number of articles published in the triennium 2019-2021. European countries are at the forefront of advances on the issue, with Switzerland and the United Kingdom accounting for 47% of the findings; on the other hand, in regions that concentrate developing countries, rich in cultural heritage, such as Africa and Latin America (with the exception of Brazil), there are practically no publications on the subject. Renowned journals, such as Sustainability, from Switzerland, and Critical Perspectives on Accounting Journal, from the Netherlands, have already brought up the issue of heritage assets in their pages. The University of Brasília stands out among the universities and institutes whose researchers work on the subject, even with 70% of these entities based in Europe. The most prominent authors on the subject are Australians Allan Douglas Barton and Garry D. Carnegie. The qualitative analysis of the findings allowed us to conclude that the problem involving the accounting treatment of heritage assets is extremely complex and will hardly be solved in the next 10 years. As a suggestion for future studies, it is recommended to replicate the present survey in different databases, specifically for those regions where no publications on the subject were identified.

Key words: Cultural Heritage, Heritage Assets, Public Accounting.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	7
2	REFERENCIAL TEÓRICO	9
2.1	O QUE SÃO HERITAGE ASSETS?	9
2.2	RECONHECIMENTO, MENSURAÇÃO E VALORAÇÃO DE HERITAGE ASSETS	10
2.3	TRATAMENTO CONTÁBIL ADOTADO NO BRASIL	11
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	13
4	DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	15
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	22
	REFERÊNCIAS	23

1 INTRODUÇÃO

A globalização, a partir dos anos 1990, asseverou a internacionalização da economia e fomentou a necessidade de uma linguagem contábil comum, baseada em normas padronizadas que conferissem confiabilidade e comparabilidade às informações. Esse movimento, encabeçado pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), responsável pela publicação e revisão de um conjunto de pronunciamentos de contabilidade conhecidos como *International Financial Reporting Standard* (IFRS), não se restringiu aos entes privados e exigiu mudanças também na contabilidade pública, preconizando uma maior transparência nos relatórios financeiros do governo.

Assim, conforme abordado por Silva (2009), nasceu a chamada Nova Contabilidade Pública (NCP) a partir das ações do *International Public Sector Accounting Standard Board* (IPSASB), instituído pela *International Federation of Accountants* (IFAC). A NCP traz consigo uma nova visão do patrimônio público, apoiada na determinação de seu valor reconhecimento e evidenciação nos demonstrativos contábeis.

Responsável pela emissão e revisão das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), juntamente as demais entidades regulamentadoras da Contabilidade, como o IASB e o *Financial Accounting Standards Board* (FASB), o IPSASB tem trabalhado nas definições de ativos e passivos, de modo a abarcar as constantes mudanças nas áreas econômica e financeira, além do surgimento de novos tipos de elementos patrimoniais.

Nesse cenário, destaca-se o caso dos *heritage assets*, também denominados de ativos hereditários ou patrimônio cultural, os quais possuem notáveis diferenças no tratamento contábil adotado pelos entes públicos, considerando as normas contábeis específicas ainda vigentes em diversos países.

Os *heritage assets* compreendem uma ampla gama de bens públicos e, apesar dos primeiros estudos sobre o tema terem surgido há mais de duas décadas, ainda não há uma definição sedimentada para tais ativos. De forma mais abrangente, com base nos trabalhos de diversos estudiosos, como Sayce *et al.* (2009), Tavares, Gonçalves e Niyama (2010) e Rosli, Kasim e Kamaluddin (2020), os *heritage assets* podem ser definidos como bens tangíveis e intangíveis integrantes do patrimônio público, tais como monumentos, museus e coleções, bibliotecas e acervos, sítios arqueológicos, reservas florestais e áreas de conservação, tradições e costumes, dentre outros, que possuem atributos históricos, artísticos, ambientais ou científicos e carregam consigo uma importância singular para um determinado povo ou sociedade, cuja

manutenção, para benefício público, no contexto da preservação (para as gerações futuras) e educação, é indefinida.

A IPSASB entende que os bens de patrimônio público devem ser valorados monetariamente, e uma particularidade é a possibilidade dos *heritage assets* poderem também ser valorados (IFAC, 2021). Contudo, ainda existem discussões sobre a forma de conceituar, avaliar e quantificar esse tipo de ativo que vêm se arrastando por anos, em diversos países, nas quais são expostos problemas de identificação em bases consistentes e a dificuldade de serem valorados quando não há preços de referência que lhes possam ser atribuídos.

Neste contexto, diversos países, entre os quais o Brasil, possuem imensos patrimônios culturais que estão sob a responsabilidade do Estado e, salvo raras exceções, como no caso da Nova Zelândia, não são evidenciados em seus demonstrativos contábeis. Esse fato leva a questionamentos em relação à transparência das ações da Administração, seja na aplicação do erário público para a preservação de tal patrimônio, seja na definição de seu real valor monetário.

A transparência na atuação governamental, que pode ser evidenciada pela divulgação de informações contábeis fidedignas, vem ganhando cada vez mais importância num cenário mundial em que as políticas de preservação tornaram-se pontos cruciais nas relações internacionais: em última instância, a falta de transparência pode comprometer a formalização de acordos de cooperação e comerciais, inviabilizando a obtenção de subsídios para a manutenção do patrimônio cultural e trazendo prejuízos irreparáveis aos países.

Busca-se, portanto, a normatização de um modelo que permita aos entes públicos mensurar, valorar e reconhecer os *heritage assets* sob sua responsabilidade. Conforme já sugerido por Anessi-Pessina et al. (2020), tal modelo deverá ser construído através de contribuição dos diversos países alinhados com as entidades contábeis internacionais.

Diante de tal cenário, o presente trabalho tem por objetivo responder ao seguinte questionamento: quais são as perspectivas de solução, nos próximos 10 anos, para o problema que envolve o tratamento contábil dos *heritage assets*?

Por meio de pesquisa bibliográfica realizada na base de dados de periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), procurou-se levantar elementos que mostrem: (1) quais são os obstáculos enfrentados pelos entes públicos na implantação das normas internacionais que tratam desses elementos; (2) quais são os países, instituições e pesquisadores que se destacam nessa discussão; (3) qual é a contribuição do Brasil para apontar uma solução?

O reconhecimento contábil do patrimônio cultural representa um passo importante para sua preservação, uma vez que aquilo que não é valorado tende a não ser valorizado. Dessa forma, a presente pesquisa justifica-se por sua eventual contribuição na busca de uma solução para o problema que envolve a contabilização dos *heritage assets*.

Este estudo divide-se em seções, apresentando os conceitos que o fundamentam e os resultados obtidos no levantamento. A seção 2 traz uma breve contextualização sobre *heritage assets*. A seção 3 detalha os procedimentos metodológicos aplicados na pesquisa. A seção 4 expõem os resultados e a análise das informações obtidas no levantamento. A seção 5 traz as considerações finais sobre o trabalho, incluindo sugestões para futuras pesquisas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

De modo a possibilitar um melhor entendimento, os temas que embasam conceitualmente a problemática da pesquisa são apresentados neste referencial teórico em tópicos, abrangendo a definição de *heritage assets*; os conceitos de reconhecimento, mensuração e valoração; e o tratamento contábil que tais ativos recebem no Brasil.

2.1. O QUE SÃO *HERITAGE ASSETS*?

A IPSAS 17 – *Property, Plant and Equipment* (IFAC, 2021), estabelece que alguns bens devem ser descritos como *heritage assets* em razão do seu significado cultural, ambiental ou histórico, incluindo edifícios históricos e monumentos, sítios arqueológicos, áreas de conservação e reservas naturais, e obras de arte. Contudo, alguns autores definem os *heritage assets* de forma distinta, restringindo ou ampliando o conceito.

Para Sayce *et al.* (2009, p. 7), *heritage assets* são

(...) bens patrimoniais, bens públicos tangíveis e intangíveis que possuem atributos históricos, artísticos, ambientais ou científicos, de singular importância para um determinado povo ou sociedade.

Segundo Tavares, Gonçalves e Niyama (2010), tratam-se de recursos tangíveis com peculiaridades e uma importância singular para a sociedade e a história da população. Numa abordagem mais abrangente, Rosli, Kasim e Kamaluddin (2020) afirmam que os *heritage assets*

não se restringem a bens tangíveis, incluem também costumes e a cultura de um povo, destacando que, na Malásia, pessoas vivas são reconhecidas como parte do patrimônio nacional.

2.2. RECONHECIMENTO, MENSURAÇÃO E VALORAÇÃO DE *HERITAGE ASSETS*

O reconhecimento contábil de determinado item consiste em incorporá-lo no patrimônio da entidade. Ruas (2016) explica que reconhecer um elemento numa demonstração financeira requer que seja pertinente à classe em que se enquadra e, simultaneamente, cumpra com os critérios para o seu reconhecimento.

O tratamento contábil de bens de uso comum é regulamentado pela IPSAS 17 - *Property, Plant and Equipment*, publicada pelo IFAC (2021). A norma determina que o custo de um item do ativo imobilizado deve ser reconhecido se, e somente se, o item possuir potencial de serviços ou gerar benefícios econômicos futuros para a entidade e seu custo ou o valor justo possa ser mensurado com segurança (*INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, IPSAS 17, 2021*).

Conforme Niyama (2014, p. 124), os *heritage assets* “são bens que têm como intenção fundamental contribuir com o conhecimento e a cultura de uma sociedade”; portanto, sua finalidade e não é gerar “benefícios econômicos futuros para a entidade”, havendo, em alguns casos, limitações legais e sociais para o emprego em tal função que, também, impede que sejam vendidos ou negociados. Tais fatos levaram autores como Carnegie e Wolnizer (1999) e Barton (2005) a negarem a possibilidade de reconhecimento dos *heritage assets* como parte do ativo imobilizado.

Por outro lado, segundo Ruas (2016, p.11),

(...) deveremos considerar que os benefícios, que revertem para a comunidade em geral, enquanto beneficiários dos serviços prestados, são benefícios para a entidade em causa cuja missão é possibilitar a sua prestação (...) Assim, atendendo a esta diferente interpretação, no âmbito público, deste primeiro critério de reconhecimento dos ativos, associado ao próprio conceito de ativo, os *heritage assets*, entendidos enquanto bens de domínio público, podem ser reconhecidos como ativos, desde que, preenchendo os restantes requisitos para o seu reconhecimento, possuam potencial para prestar serviços e contribuam no alcance dos objetivos da entidade, apesar de, na maioria das vezes, não produzirem fluxos de caixa positivos para a entidade, mas antes tais fluxos sejam mesmo negativos. Este aspecto justifica, a necessidade de interpretar, no âmbito público, os benefícios económicos futuros, não apenas como rendimentos, mas também como potencial de serviços, ou mesmo de incluir esse potencial de serviços na definição de ativo público e nos seus critérios de reconhecimento.

Outro motivo que impediria o reconhecimento dos *heritage assets* como ativo imobilizado é que não há critérios definidos para sua mensuração. A própria IPSAS 17 apresenta aspectos comuns observados nos *heritage assets* que podem dificultar sua valoração:

- a) o seu valor cultural, ambiental, educacional e histórico provavelmente não é refletido totalmente no valor financeiro baseado exclusivamente no preço de mercado;
 - b) as obrigações legais ou estatutárias podem impor proibições ou restrições severas na alienação por venda;
 - c) são geralmente insubstituíveis e seus valores podem aumentar no decorrer do tempo mesmo se sua condição física se deteriorar; e
 - d) pode ser difícil estimar sua vida útil, a qual em alguns casos pode ser de centenas de anos”.
- (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, IPSAS 17, 2021, p. 529)

A respeito desse ponto, Pires *et al.* (2017, p. 71) concluem em seu estudo que:

A fragilidade dos métodos de mensuração apontada pelos autores pesquisados indica que as bases de mensuração disponíveis não são adequadas para satisfazer as necessidades dos usuários das informações contábeis, pois não traduzem em números os atributos desses ativos com características tão únicas. Diante disso, diversos autores chamam atenção para o fato de que ainda é necessário compreender as necessidades dos usuários, bem como explorar mais as características dos HA (...)

Independente da discussão em torno do reconhecimento e mensuração dos *heritage assets*, o IFAC manteve inalteradas as orientações sobre o assunto na revisão da IPSAS 17, em 2021, ou seja, continua facultativo o reconhecimento de bens de patrimônio cultural como ativo imobilizado, por parte da entidade pública. Caso reconheça, cabe ao ente público a divulgação, mas não a mensuração:

9. Esta Norma não exige que uma entidade reconheça ativos patrimoniais que de outra forma atenderiam à definição e aos critérios de reconhecimento para ativo imobilizado. Se uma entidade reconhece ativos patrimoniais, ela deve aplicar os requisitos de divulgação desta Norma e pode, mas não é obrigada a, aplicar os requisitos de mensuração desta Norma.
- (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, IPSAS 17, 2021, p. 529).

2.3. TRATAMENTO CONTÁBIL ADOTADO NO BRASIL

De acordo com Lima *et al.* (2011), no Brasil, a maioria dos *heritage assets* estão sob a responsabilidade dos entes públicos e são enquadrados como bens de uso comum, ou seja,

ativos passíveis de utilização por toda a população, conforme estabelecido nos artigos 98 e 99 do Código Civil (BRASIL, 2002). Por sua vez, tal classificação decorre do artigo 216 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), o qual coloca os *heritage assets* sob responsabilidade dos entes públicos, que assumem o ônus de sua preservação, que são considerados como despesas de custeio, gerando prejuízo ao ente público (TAVARES; GONÇALVES; NIYAMA, 2010).

A NBC T 16.10, a primeira Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP), publicada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em 2008, trata da avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público e estabelece que:

30. Os bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, ou aqueles eventualmente recebidos em doação, devem ser incluídos no ativo não circulante da entidade responsável pela sua administração ou controle, estejam, ou não, afetos a sua atividade operacional.

31. A valorização dos bens de uso comum deve ser efetuada, sempre que possível, ao valor de aquisição, de produção ou de construção.

(CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, NBC T 16.10, 2008, p. 5-6)

O CFC publicou em setembro de 2017 a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público (NBC TSP) 07, uma tradução da IPSAS 17, cuja vigência iniciou-se em janeiro de 2021. A norma brasileira denomina os *heritage assets* como “patrimônio cultural” e adiciona o seguinte adendo ao texto original:

Entidades do setor público podem possuir expressivos valores em itens do patrimônio cultural, que foram sendo adquiridos ao longo de muitos anos e por vários meios, incluindo compra, doação, legado e desapropriação. Esses itens são raramente mantidos pela sua capacidade de gerar fluxos de caixa e pode haver obstáculos legais ou sociais para utilizá-los em tais propósitos.

(CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, NBC TSP 07, 2017, p. 2-3)

Observa-se que o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, MCASP (STN, 2018), trata os *heritage assets* como intangíveis, aplicando a estes a NBC TSP 07.

Apesar dos relativos avanços no campo da normatização, a maioria dos entes da Administração Pública Brasileira não reconhece em seus demonstrativos contábeis os *heritage assets*. Segundo aponta Campos *et al.* (2016, p. 22),

(...) para que haja reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos culturais nas cidades analisadas, faz-se necessário conhecer o que os usuários

da informação reconhecem como relevante para a tomada de decisão, além de um marco teórico-normativo que auxilie na elaboração dos demonstrativos contábeis que enfatizem a existência dos ativos culturais, bem como a qualificação de pessoal responsável.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo tem por finalidade identificar, na base de dados de periódicos mantida pela CAPES, quais são os trabalhos que descrevem a utilização do conceito de *heritage assets* em demonstrativos financeiros emitidos pela Administração Pública. Assim, caracteriza-se como pesquisa exploratória e descritiva e, com respeito à natureza, pode ser classificada como teórico-empírica, uma vez que não se restringiu ao aspecto quantitativo, sendo qualificada a relação dos artigos com o tema. Tecnicamente, trata-se de um estudo bibliográfico.

A respeito dos procedimentos metodológicos adotados, Chueke e Amatucci (2015, p.1) afirmam que

(...) as revisões sistêmicas de literatura, como no caso da bibliometria, servem de cartografia para mapear as origens dos conceitos existentes, apontar as principais lentes teóricas usadas para investigar um assunto e levantar as ferramentas metodológicas utilizadas em trabalhos anteriores.

Para Silva *et al.* (2016, p. 257), “sua aplicação auxilia no entendimento de novas temáticas, podendo auxiliar na identificação de tendências para pesquisas futuras”.

O estudo foi realizado em dezembro de 2021 e a escolha do Portal de Periódicos da CAPES como única base de dados para captação dos artigos levou em consideração a confiabilidade, a qualidade e a abrangência internacional do material disponibilizado, conforme apontado por Santana e Peixoto (2010).

A principal vantagem da pesquisa em portais que disponibilizam versões digitais de artigos reside no fato de permitir ao pesquisador acessar uma ampla gama de informações, à qual não teria acesso através de pesquisa direta. Além disso, os periódicos registrados no portal da CAPES contam com a avaliação de sua qualidade, alcance e influência, o índice denominado Qualis.

O procedimento utilizado para a busca de publicações encontra-se sintetizado no esquema da Figura 1:

resultados relativos à área contábil, uma vez que, sem tal direcionamento, a busca resulta em 44.339 documentos. A Figura 2, através do recurso “*Word Cloud*”, que relaciona o tamanho do texto à frequência da palavra, mostra as palavras-chave de maior ocorrência na amostra captada.

Foi utilizado filtro adicional para condicionar a busca a artigos publicados no período de 2002 a 2021. Observou-se que variações nos termos de pesquisa, como plural e singular, não trouxeram qualquer alteração dos resultados obtidos inicialmente.

A pesquisa com os filtros descritos obteve 279 artigos. Aplicando filtros condicionais, para artigos revisados por pares e com assuntos relacionados a “*Accounting*”, a quantidade de documentos foi reduzida para 64. Uma segunda amostra foi gerada com o uso de filtro para artigos revisados por pares e com assuntos relacionados a “*Cultural Heritage*”, obtendo 76 resultados. Apesar do sistema de busca possibilitar a aplicação de mais filtros automáticos, optou-se por não os utilizar, tendo em vista que poderiam ser excluídos indevidamente trabalhos relevantes sobre o tema.

As amostras foram mescladas, excluindo-se as repetições. Cada artigo foi verificado, podendo ser descartado caso estivesse incompleto ou se fosse constatada sua impertinência em relação ao assunto tratado. Dos artigos que atendiam aos critérios de inclusão, foram extraídos dados como título, autores, periódico e ano de publicação, além de trechos do resumo e outras informações que evidenciassem seu objetivo. Tais resultados serão analisados na seção 4.

4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Após análise do teor de cada resultado, restaram 19 artigos, publicados em 14 diferentes periódicos, que atendiam aos critérios de inclusão. Conforme informações obtidas no próprio portal da CAPES, todos os trabalhos foram revisados por pares e, a partir do *International Standard Serial Number* (ISSN) registrado, todas as publicações foram verificadas e encontravam-se disponíveis para consulta.

Conforme sintetizado na Tabela 1, a qualidade dos periódicos foi avaliada pelo Qualis, o “Fator de Impacto” usado pela CAPES, disponibilizado pela Plataforma Sucupira. O Qualis Periódicos possui uma escala de qualificação em 8 níveis (A1, A2, B1, B2, B3, B4, B5 e C), indo da classificação mais elevada (A1) até a mais baixa, com pontuação zero (C).

Verificou-se, contudo, que a informação mais atualizada que o sistema retorna é o resultado da avaliação realizada no período de 2012 a 2016. Dessa forma, periódicos que

iniciaram sua publicação após esse período não podem ser qualificados. Mesmo periódicos publicados durante os períodos de avaliação podem não dispor de qualificação.

Considerando a restrição do Qualis, recorreu-se ao site *Resurchiefy* para obter outros índices complementares para avaliação de sua qualidade: *Impact Score*, *H-Index* e *SJR*. O *Impact Score*, baseado em dados do sistema *Scopus®*, é uma medida do número médio anual de citações de artigos recentes publicados nesse periódico. O *H-Index* é um indicador criado pela Google para medir a qualidade do trabalho científico pelo número de citações, ou seja, é o número de artigos com citações maiores ou iguais a esse número. Por fim, o *Journal Citation Reports™ (JCR)* trata-se de um recurso capaz de avaliar e comparar publicações científicas por meio da contagem de citações e artigos que são extraídos de revistas acadêmicas e técnicas.

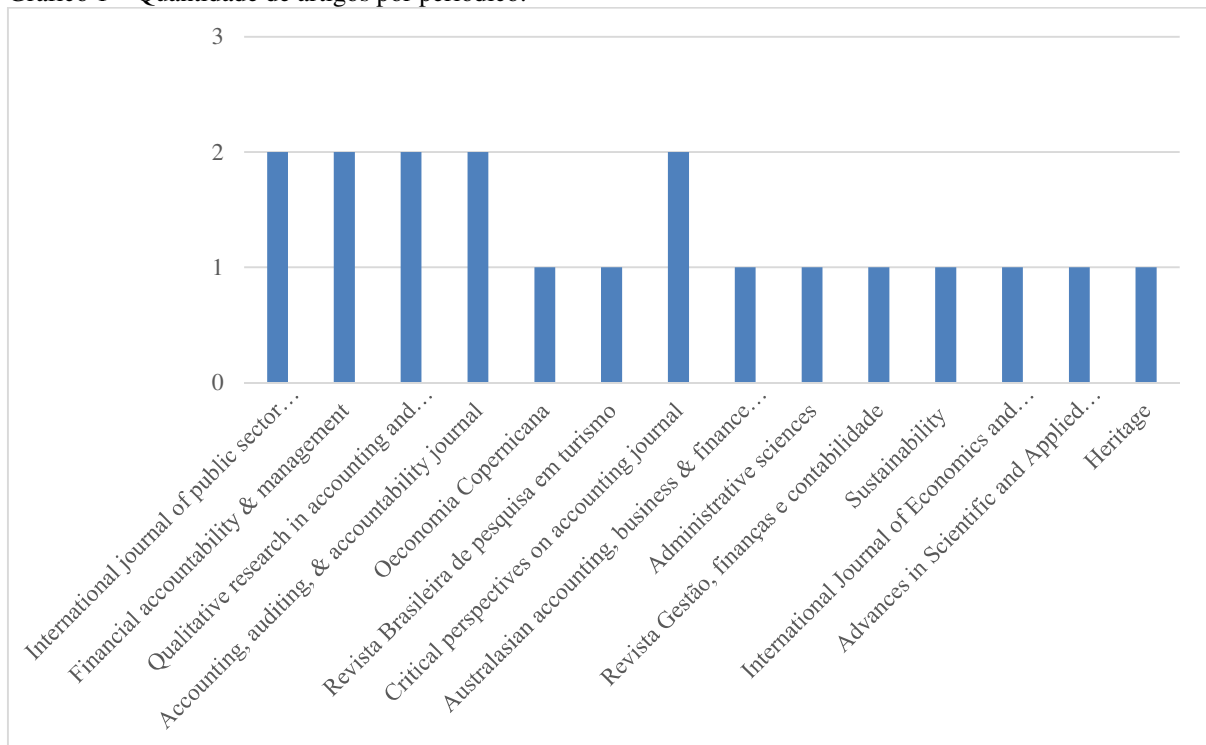
Tabela 1 – Periódicos.

Periódico	País	ISSN	Qualis	Impact Score	H-Index	SJR
<i>International Journal of Public Sector Management</i>	Reino Unido	0951-3558	-	1,96	57	0,592
<i>Financial Accountability & Management</i>	EUA	0267-4424	-	2,5	44	0,661
<i>Qualitative Research in Accounting and Management</i>	Reino Unido	1176-6093	-	1,54	26	0,462
<i>Accounting, Auditing, & Accountability Journal</i>	Reino Unido	0951-3574	A1	-	-	-
<i>Oeconomia Copernicana</i>	Polônia	2353-1827	-	-	-	0,59
Revista Brasileira de Pesquisa em Turismo	Brasil	1982-6125	A2	-	-	-
<i>Critical Perspectives on Accounting Journal</i>	Holanda	1045-2354	-	3,50	67	2,042
<i>Australasian Accounting, Business & Finance Journal</i>	Austrália	1834-2019	-	0,72	10	0,298
<i>Administrative Sciences</i>	Suíça	2076-3387	-	-	-	-
Revista Gestão, Finanças e Contabilidade	Brasil	2238-5320	B3	-	-	-
<i>Sustainability</i>	Suíça	2071-1050	A2	3,48	85	0,612
<i>International Journal of Economics and Financial Issues</i>	Índia	2146-4138	-	-	-	-
<i>Advances in Scientific and Applied Accounting</i>	Brasil	1983-8611	-	-	25	-
<i>Heritage</i>	Suíça	2571-9408	-	-	-	-

Fonte: Elaborada pelo autor

Após seguir esses processos metodológicos, alcançaram-se os achados pertinentes ao objetivo proposto, os quais são evidenciados no Gráfico 1. Cabe ressaltar que o registro dos artigos no Portal de Periódicos da CAPES pode conter inconsistências em relação ao artigo, como divergências entre conteúdo do resumo, palavras-chave, duplicidade de registros, dentre outros. Para fins de análise, deve-se considerar sempre os dados contidos no artigo.

Gráfico 1 – Quantidade de artigos por periódico.



Fonte: Elaborada pelo autor

Com exceção de trabalhos publicados em 2004, 2005 e 2010 e 2011, todos os demais distribuem-se ao longo dos últimos 10 anos, com destaque para o triênio 2019-2021, período que antecedeu a revisão da IPSAS 17 pelo IFAC, concluída em março/2021, que abrange 26% dos achados, conforme ilustrado pelo Gráfico 2:

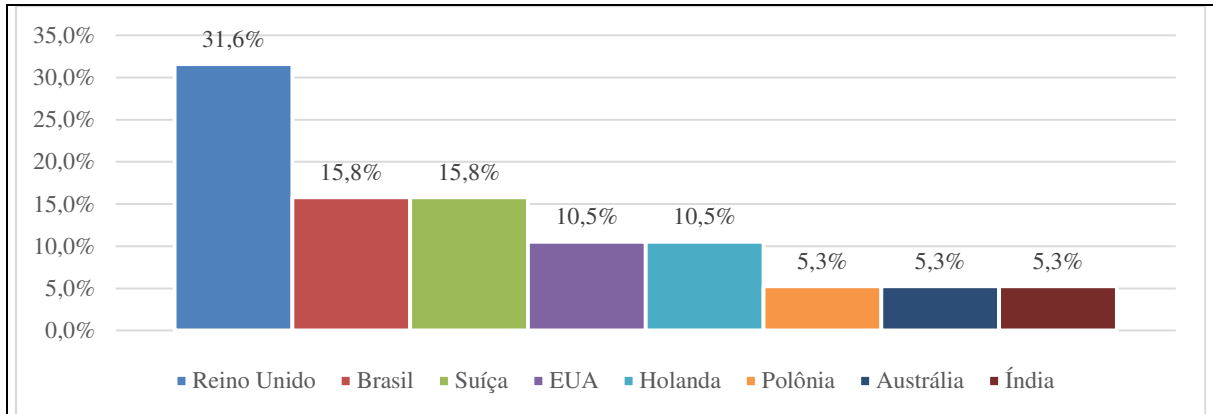
Gráfico 2 – Distribuição das publicações sobre *heritage assets*.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Quanto ao país de publicação dos estudos, verifica-se que pouco foi publicado fora da Europa, 37% do total. A Suíça e o Reino Unido respondem por 47% das publicações. Tal

percentual pode ser explicado pelo fato de que grandes grupos editoriais, como a *Emerald Publishing Limited* e o *Multidisciplinary Digital Publishing Institute - MPDI*, estão sediadas em países europeus.

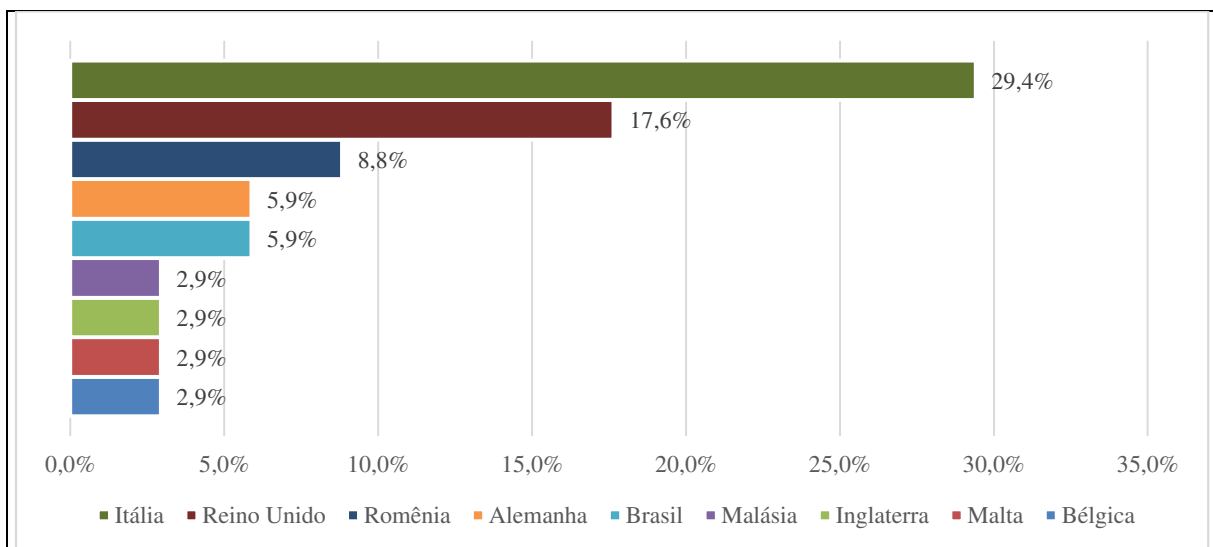
Gráfico 3 - Publicações sobre *heritage assets* versus país de origem.



Fonte: Elaborado pelo autor.

Contudo, chama a atenção o fato de que foram obtidos poucos trabalhos em regiões com grande patrimônio cultural: apenas um originário da Ásia (Índia) e nenhum publicado nos países do continente africano. Da América Latina, somente o Brasil registrou pesquisas com o tema. Uma das causas para essa distribuição irregular pode ser a diferença na velocidade de implantação das normas internacionais de contabilidade: países onde tal processo encontra-se adiantado, como o Reino Unido e a Austrália, centralizam o desenvolvimento de estudos sobre o tema.

Gráfico 4 – Instituições por país.

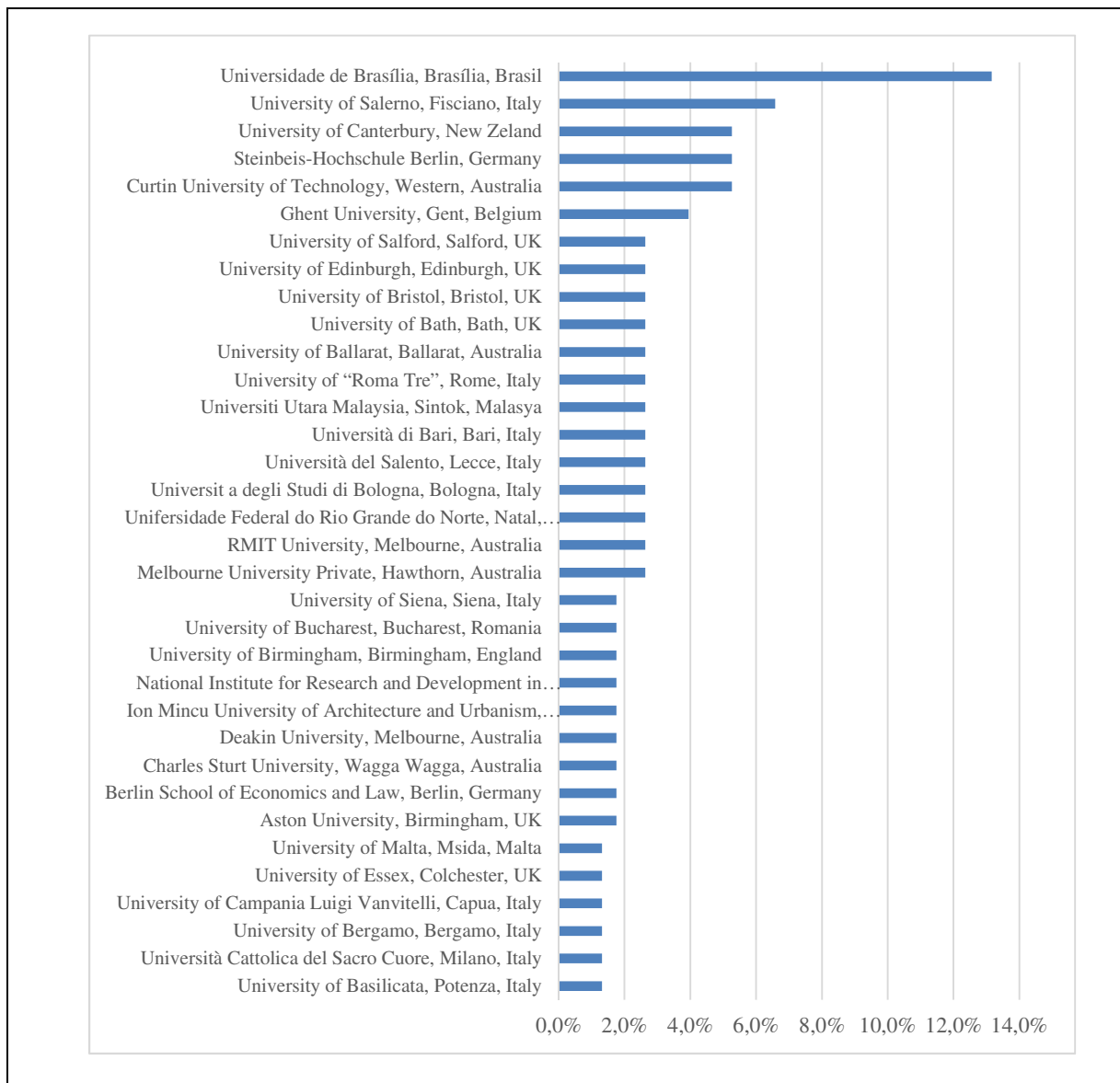


Fonte: Elaborado pelo autor.

Quanto à procedência dos estudos, também é importante especificar a instituição de pesquisa à qual encontra-se vinculado cada autor. O Gráfico 5 apresenta a relação das universidades e institutos relacionados aos pesquisadores cujos trabalhos foram identificados no estudo. Observa-se no Gráfico 4 que mais de 70% das universidades e institutos com pesquisadores que estudam a questão dos *heritage assets* são europeus, 30% só na Itália.

É possível inferir através dos dados que existe grande preocupação dos países europeus com relação ao seu patrimônio cultural, repleto de acervos e construções históricas. Vale lembrar que turismo europeu tem os *heritage assets* como principal atração.

Gráfico 5 – Percentual de contribuição das instituições de pesquisa.



Fonte: Elaborado pelo autor.

Em contrapartida, com exceção da Malásia e do Brasil, quase não há trabalhos oriundos da Ásia, Américas e África. O Brasil tem interesse no tema porque possui um grande capital natural que, em parte, pode ser considerado como *heritage assets*, no contexto da preservação ambiental. Contudo, os ativos ambientais são muito mais complexos para fins de mensuração e reconhecimento que um acervo ou construção histórica, por exemplo, o que pode desmotivar novos estudos sobre a questão.

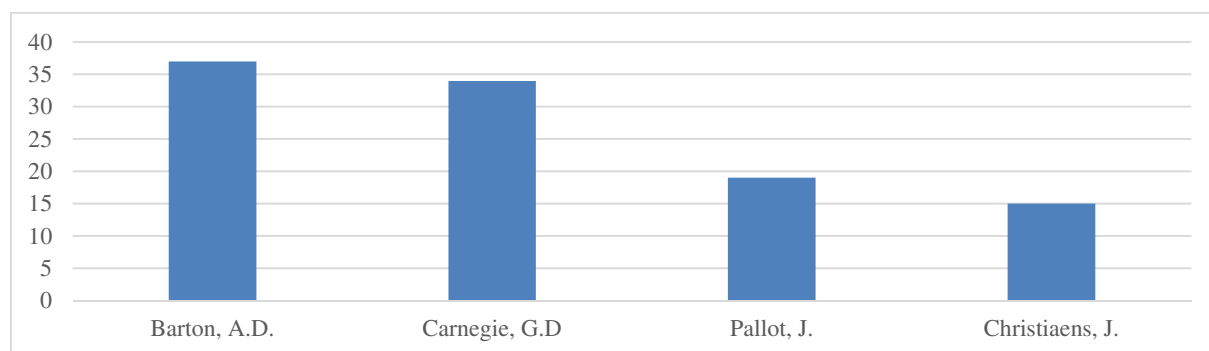
Tabela 2 – Artigos com maior número de citações.

Titulo	Autores	Quantidade de citações
<i>Making accounting accountable in the public sector</i>	Carnegie, Garry D; West, Brian P	217
<i>The Diversity of Accrual Policies In Local Government Financial Reporting: An Examination of Infrastructure, Art and Heritage Assets in Germany, Italy and the UK</i>	Berit, Adam; Riccardo, Mussari; Rowan, Jones	79
<i>Accounting, transparency and governance: the heritage assets problem</i>	Biondi, Lucia; Lapsley, Irvine	76
<i>Accounting for heritage assets: Does measuring economic value 'kill the cat'?</i>	Ellwood, Sheila; Greenwood, Margaret	60
<i>Governmental Financial Reporting of Heritage Assets From a User Needs Perspective</i>	Aversano, Natalia; Christiaens, Johan	48

Fonte: Elaborado pelo autor.

Para estimar o alcance dos estudos publicados, foi verificada através da plataforma Google Acadêmico quantidade de citações registradas para cada artigo. A Tabela 2 apresenta os 5 artigos com maior número de citações.

Gráfico 6 – Autores com maior número de referências nos artigos.



Fonte: Elaborado pelo autor.

Excluindo-se a primeira referência e considerando que a média de citações dos demais artigos é o triplo do resultado obtido no levantamento feito no Portal de Periódicos, acredita-se que exista um número significativo de trabalhos não indexados por aquela plataforma.

Tal constatação é corroborada pela análise das referências dos artigos obtidos na pesquisa bibliométrica, que também permite identificar os autores de maior influência quando se trata de *heritage assets*. Conforme observado no Gráfico 6, o autor com maior quantidade de referências é o australiano Allan Douglas Barton, seguido pelo também australiano Garry D. Carnegie, da RMIT *University*.

Por fim, procedeu-se à análise qualitativa dos achados, através da leitura dos resumos dos artigos, de forma a identificar possíveis tendências ou eventuais restrições à produção acadêmica relacionada à questão tratamento contábil dos *heritage assets* pelos entes públicos.

Verificou-se que o assunto mais abordado é a mensuração e valoração dos *heritage assets*. De forma geral, os autores consideram um assunto de alta complexidade, e expõem problemas enfrentados mesmo por países onde o processo de implantação das normas internacionais encontra-se avançado, como a Nova Zelândia e a Austrália, onde cortes nos orçamentos da administração criam a necessidade de um nível mínimo de transparência na destinação dos recursos, mas a existência de patrimônio cultural inviabiliza tal prática. Já países em desenvolvimento, como o Brasil, há disposição governamental para a implantação de normas padrão, mas ela é retardada por diferenças relevantes de cultura, tradições e sistemas. Questões complexas como a dos *heritage assets* são resolvidas na prática pela exclusão de bens do patrimônio, ainda que implique numa inconformidade. Em todos os lugares, entretanto, persiste o fantasma da mensuração e valoração.

Outra questão percebida é reaproveitamentos do patrimônio cultural, com sua utilização pela administração pública para obter algum tipo de compensação pelos custos de preservação. Esse processo demanda transparência e cria mais pressão pelo reconhecimento dos *heritage assets*.

São frequentes os trabalhos que propõem alguma forma de modelo de relatório ou procedimento de mensuração, mas não há registro de aplicação efetiva de metodologias indiretas com sucesso. Espera-se, contudo, que a solução venha na forma de normas padrão, objetivas, com limites precisos e segurança jurídica.

Assim, considerando que os primeiros trabalhos sobre a questão têm mais de duas décadas e a lentidão na formulação de soluções viáveis, as chances de que o problema seja resolvido nos próximos 10 anos são quase nulas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo se propôs a avaliar as perspectivas de solução, nos próximos 10 anos, para o problema que envolve o tratamento contábil dos *heritage assets* pela Administração Pública, utilizando como base os trabalhos registrados no Portal de Periódicos da CAPES.

Os poucos achados do levantamento bibliométrico, além de indicar rigor na metodologia de seleção dos artigos e eventuais limitações da base de dados, mostra que a aderência dos normativos nacionais às normas contábeis internacionais é um processo moroso na maioria dos países. Corrobora essa percepção o fato de praticamente não terem sido identificadas pesquisas sobre o assunto oriundas de regiões com grande quantidade de patrimônio cultural, como a Ásia e África, e países onde tal processo encontra-se adiantado, como o Reino Unido e a Austrália, centralizarem o desenvolvimento de estudos sobre o tema. O Brasil se destaca como o único país latino americano com estudos publicados sobre *heritage assets*.

A maioria dos trabalhos obtidos sobre o tema (89%) foram publicados nos últimos 10 anos, com destaque para o triênio 2019-2021. Os países europeus estão na vanguarda de tais estudos, mas os autores mais proeminentes sobre o tema são australianos.

A análise qualitativa dos achados revelou que o assunto mais abordado é a mensuração e valoração dos *heritage assets*. Trata-se de um problema que atinge não só países em desenvolvimento, que buscam aderência à norma, mas também países onde o processo está avançado. As soluções locais para a questão nem sempre são eficientes, ocasionando inconformidades.

Portanto, conclui-se que o problema que envolve o tratamento contábil dos *heritage assets* é extremamente complexo e dificilmente será solucionado nos próximos 10 anos.

A limitação do presente estudo pode ser atribuída ao corte temporal (20 anos) e a utilização de uma única base de dados, em determinados aspectos obsoleta, para a realização da pesquisa. A título de sugestão para futuros trabalhos, sugere-se pesquisas bibliométricas periódicas por regiões específicas, como África, Ásia e América Latina, além do uso de outras bases de dados que disponham de melhores ferramentas de análise, como, por exemplo, a *Scopus*® ou a Google Scholar.

REFERÊNCIAS

- ANESSI-PESSINA, E.; CARUANA, J.; SICILIA, M.; STECCOLINI, I.. *Heritage: the priceless hostage of accrual accounting. The International Journal of Public Sector Management*, 2020-04-14, Vol.33 (2/3), p.285-306. Disponível em: <<https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/IJPSM-12-2018-0263/full/pdf?title=heritage-the-priceless-hostage-of-accrual-accounting>>. Acesso em: 23 de dezembro de 2021.
- BARTON, A. D. *The conceptual arguments concerning accounting for public heritage assets: a note. Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 18, n. 3, p. 434-440, 2005. Disponível em: <<https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/09513570510600774/full/pdf?title=the-conceptual-arguments-concerning-accounting-for-public-heritage-assets-a-note>>. Acesso em: 23 de dezembro de 2021.
- BRASIL. **Lei nº. 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm>. Acesso em: 15 de junho de 2021.
- CAMPOS, L. A.; SANTOS, V. A.; LIMA, D. V. Ativos Culturais: Uma Análise do Tratamento Contábil em Cidades Históricas do Estado de Goiás. **Revista Universo Contábil**, vol. 12, nº 3, pp. 6-25, jul./set. 2016. Disponível em: <<https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=117047336002>>. Acesso em: 23 de dezembro de 2021.
- CARNEGIE, G.D.; WOLNIZER, P.W. *Unravelling the rhetoric about the financial reporting of public collections as assets. Australian Accounting Review*, v. 9, n. 1, p. 16-21, 1999. Disponível em: <<https://onlinelibrary-wiley.ez69.periodicos.capes.gov.br/doi/epdf/10.1111/j.1835-2561.1999.tb00095.x>>. Acesso em: 23 de dezembro de 2021.
- CHUEKE, G. V.; AMATUCCI, M.. O que é bibliometria? Uma introdução ao fórum. **Revista Eletrônica de Negócios Internacionais**, São Paulo, 10(2), p. 1-5, 2015. Disponível em: <<https://internext.espm.br/internext/article/view/330/233>>. Acesso em: 23 de dezembro de 2021.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado**. Disponível em <<https://periodicos.ufpe.br/revistas/SUCC/article/view/237188/30210>>. Acesso em 13 de maio de 2021.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **IPSAS 17 - Property, Plant, and Equipment**, 2021, *IFAC Handbook of International Public Sector Accounting*

Pronouncements. Versão em Inglês. *New York*: IFAC, 2021. Disponível em: <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/A11-IPSAS-17_0.pdf>. Acesso em: 13 de maio de 2021.

LIMA, D.V.; SILVA, M. C.; BORGES, E. F.; MATIAS-PEREIRA, M.. Pesquisa Empírica: Uma Contribuição ao Tratamento Contábil dos Bens de Uso Comum. **Revista Ambiente Contábil**, v. 3, n. 2, p. 34-44, nov. 2011. Disponível em: <<http://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/1354>>. Acesso em: 13 de maio de 2021.

MARTINS, O. S.; ARAÚJO, A. M. H. B.; LIMA, D. V.; NIYAMA, J. K.. Uma discussão conceitual sobre o tratamento contábil dos heritage assets. **ConTexto**, v. 14, p. 66-75, 2014. Disponível em <<https://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/35725>>. Acesso em: 13 de maio de 2021.

PIRES, C.B.; RIBEIRO, D. C.; NIYAMA, J. K.; MATIAS-PEREIRA, J.. *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: <www.publicacoesacademicas.uniceub.br/gti/article/download/3922/3609>. Acesso em: 23 de dezembro de 2021.

ROSLI, M.H; KASIM, N.; KAMALUDDIN, A.. *Heritage Assets in Malaysia: Perspectives of Malaysian Government Agencies*. **Humanities & Social Sciences Reviews**, Vol. 8, Nº 2, p. 969-973, 2020. Disponível em <<https://doi.org/10.18510/hssr.2020.82107>>. Acesso em: 13 de maio de 2021.

RUA, S.C. **O Reconhecimento dos Heritage Assets: Do POCAL às NICSP do IPSASB**. In JORNADAS LUSO ESPANHOLA DE GESTÃO CIENTÍFICA, XXVI, 2016, Idanha-a-Nova. Disponível em: < <http://www.aeca1.org/xviencuentroaeca/cd/8f.pdf>>. Acesso em: 23 de dezembro de 2021.

SANTANA, O. A.; PEIXOTO, L. R. T.. O impacto do Portal Capes nas referências de artigos científicos sobre Ciências Biológicas e Saúde na Universidade de Brasília. **RBPG**, Brasília, v. 7, n. 13, p. 352 - 362, nov./2010. Disponível em: <<https://rbpg.capes.gov.br/index.php/rbpg/article/view/197/191>>. Acesso em: 23 de dezembro de 2021.

SAYCE, S.; BRITTON, P.; MORRIS, A.; SUNDBERG, A.; WATKINS, D.. *Valuing heritage assets. Final report of a research Project: examining the case for the valuation of heritage assets*. *Kingston University*, 2009. Disponível em <<https://eprints.kingston.ac.uk/id/eprint/15845/1/Sayce-S-15845.pdf>>. Acesso em: 13 de maio de 2021.

SILVA, F.Q.; SANTOS, E.B.A.; BRANDÃO, M.M.; VILS, L.. Estudo Bibliométrico: Orientações sobre sua Aplicação. **Revista Brasileira de Marketing – ReMark**, Vol. 15, N. 2. abr/jun. 2016. Disponível em: <<https://periodicos.uninove.br/remark/article/view/12129>>. Acesso em: 23 de dezembro de 2021.

SILVA, L. S.. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**, 2018. Disponível em <<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2019/26>>. Acesso em: 13 de maio de 2021.

TAVARES, A. L.; GONÇALVES, R. S.; NIYAMA, J. K. *Heritage Assets*: uma análise comparativa das normas emanadas do FASB, ASB E CFC. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 3, n. 1, p. 65-89, 2010. Disponível em <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/14490/heritage-assets--uma-analise-comparativa-das-normas-emanadas-do-fasb--asb-e-cfc/i/pt-br>>. Acesso em: 13 de maio de 2021.