



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

Heritage Asset: Mapeamento do Perfil das Publicações Científicas sobre Bens Culturais nos Principais Periódicos Internacionais no Período de 2000 a 2017

ANDREZA CRISTIANE SILVA DE LIMA

Universidade Federal Rural de Pernambuco

Resumo

Bens públicos que apresentam características culturais e históricas são aqueles conhecidos na literatura por *heritage asset*, os quais, quando tratados contabilmente, apresentam particularidades que dificultam seu processo de mensuração, discussões que vêm sendo abordada em estudos nacionais. Em busca de verificar como tal fenômeno vem sendo trabalhado no âmbito internacional, este estudo buscou identificar os elementos que descrevem o perfil das publicações científicas sobre *heritage asset* nos principais periódicos internacionais, no período de 2000 a 2017. Sendo assim, realizou-se uma pesquisa mista, empregando o método bibliométrico, cujos artigos foram coletados da base de dados *Scopus*®, contemplando o termo '*heritage asset*', e incluiu o período de 2000 a 2017. Os principais resultados mostram que o período em que foram mais frequentes as publicações sobre o assunto correspondeu ao ano de 2014 e 2016; dentre os países que mais publicaram sobre a temática estão a Austrália e Reino Unido, onde a regulamentação contábil sobre esses bens está mais avançada; no rol de universidades das filiações dos autores que compuseram o *corpus* estão a *Hong Kong Polytechnic University* e *School of Hotel and Tourism Management, The Hong Kong Polytechnic University*, no Hong Kong, país da Ásia, e a *University of Waikato*, localizada na Nova Zelândia; o periódico que mais recebeu artigos foi o *International Journal of Heritage Studies*, cujo fator de impacto é de 1.076; os autores que mais publicaram foram Ho, P.S.Y. e Mckercher, B., e aqueles mais proficientes na área foram Reeves K., Laing J., Frost W. e Wheeler F; as palavras-chave mais frequentes foram *heritage assets*; *heritage tourism* (turismo patrimonial); *cultural heritage* (herança cultural); *tourism development* (desenvolvimento do turismo); e, *tourism destination* (destino turístico), fato que mostra os termos que são empregados pelos pesquisados para descrever os bens públicos que possuem características culturais e históricas.

Palavras chave: Bens patrimoniais, Bens culturais, *Heritage asset*.



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

1 INTRODUÇÃO

Bens públicos classificados como aqueles que detêm de características culturais, históricas, artísticas, tecnológicas, geofísicas ou ambientais, são ativos reconhecidos globalmente como *heritage asset*, e, dentre esses, destacam-se as obras de arte antigas, coleções de livros raros, monumentos históricos, áreas de conservação, construções históricas, sítios arqueológicos e reservas naturais, os quais devem ser preservados e sua manutenção deve ser constante, tendo em vista seu tempo de vida útil ser indefinido, cujos recursos para mantê-los são oriundos dos impostos ou doações de entidades privadas (Tavares; Gonçalves & Niyama, 2010; Barton, 2005).

Esses ativos são bens tangíveis cujo valor monetário, pode se tornar bem maior se levar em consideração a representação que estes têm diante da sociedade e de um povo (Tavares; Gonçalves & Niyama, 2010). Em decorrência disso, existe a dificuldade de identificar e registrar contabilmente esses valores. Então, surge a necessidade de estudar formas de alcançar a metodologia mais apropriada para mensuração desses ativos, a fim de se chegar a uma padronização contábil, regulamentação capaz de reconhecer esses bens, considerando todas as suas características e particularidades, em busca de obter o valor que mais chegue próximo da sua realidade (Ouda, 2014).

Estudos sobre *heritage asset*, no âmbito nacional, são realizados com o intuito de discutir se tais ativos se enquadram em tangíveis ou intangíveis (Borges *et al.*, 2013), e, principalmente, testar modelos de mensuração em determinados casos, como em pesquisas realizadas por Marques (2012); Freire, Leite Filho e Cavalcante (2015); Santana, Barbosa e Oliveira (2015); e, Carvalho Junior, Marques e Freire (2016), porém, os resultados ainda são embrionários. Nesse sentido, aponta-se a oportunidade de levantar os estudos internacionais que tratem de discutir a respeito do tema, a fim de verificar os avanços ou lacunas que podem contribuir nas pesquisas nacionais. Diante desse cenário, a presente pesquisa visa responder o questionamento: **Quais elementos descrevem o perfil das publicações científicas sobre *heritage asset* nos principais periódico internacionais, no período de 2000 a 2017?**

Para responder ao problema anteposto, o objetivo deste estudo é identificar os elementos que descrevem o perfil das publicações científicas sobre *heritage asset* nos principais periódicos internacionais, no período de 2000 a 2017, por meio de um estudo bibliométrico. Nessa perspectiva, este estudo se justifica por alguns motivos, dentre os quais se destacam: (1) ser observada pouca abordagem quanto ao tema *heritage asset*, e, por conta disso, o assunto carece de ser pesquisado, principalmente no Brasil; (2) identificar os principais problemas que impedem de tal assunto ser pouco expandido; (3) não ser encontrada nenhuma pesquisa que buscou levantar, bibliometricamente, o perfil da produção científica sobre o tema em destaque. Conseqüentemente, o estudo contribui no sentido de apresentar como está o nível de pesquisa sobre a temática no âmbito internacional e como essas pesquisas podem contribuir na propagação da temática dentro do Brasil.

Em termos estruturais, este estudo se apresenta em cinco seções, sendo a primeira, esta introdução, onde o tema é contextualizado e o objetivo da pesquisa é apresentado. A segunda seção trata da fundamentação teórica, onde se discutem conceitos e definição de ativos até chegar à discussão dos bens culturais e patrimoniais - *heritage asset*. Em sequência, apresenta-se a metodologia empregada para chegar ao objetivo da pesquisa, detalhando o desenho e a seleção da amostra e a forma como os dados serão analisados, sendo os resultados apresentados na quarta seção. Por último, chega-se à conclusão, informando o estado da arte da pesquisa sobre *heritage asset* nos principais periódicos internacionais; também são sumarizadas nessa seção, as contribuições da pesquisa, ressaltadas as limitações e sugestões de pesquisas futuras.



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 DEFINIÇÃO DE ATIVO

Antes de tratar a respeito das discussões teóricas sobre o que vem a ser *heritage asset*, ressalta-se a relevância em entender os conceitos e definição de ativos trazidos pela literatura e pelo que propõe o FASB¹ e IASB², órgãos reguladores da contabilidade dos Estados Unidos e Europa, respectivamente, a fim de realizar uma confrontação entre o que vem a ser ativo e o conceito particular dos bens culturais.

Visando analisar as alterações dos conceitos de ativos ao longo do tempo, buscaram-se autores que discutiram tal conceito em algumas épocas distintas. Assim sendo, no âmbito internacional, Hermanson, Edwards e Salmonson (1987), conceituaram ativos como sendo os recursos em propriedade da empresa, os quais são capazes de ser utilizados pela própria entidade ou trocados com a finalidade de produzir serviços ou bens, sendo este ativo detentor de potencial utilidade de seu proprietário, e este potencial pode ser medido monetariamente.

Para Horngren, Harrison e Robinson (1996), os ativos são “recursos econômicos que beneficiam a empresa no presente e no futuro”. No âmbito nacional, Iudícibus (2006), diz que “ativos são recursos controlados por uma entidade, capazes de gerar, mediata ou imediatamente, fluxos de caixa”. Para Hendriksen e Van Breda (2010), “ativos são essencialmente reservas de benefícios futuros”.

Saindo da abordagem teórica e partindo para as definições trazidas pelos órgãos reguladores, observa-se uma alteração da definição de ativos, recentemente trazida pelo IASB. Em 2010, o órgão definia ativo como sendo “um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade”. No ano de 2015, essa definição passou por algumas modificações, das quais se resultou a definição de ativo como sendo “recurso econômico do presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados, sendo um recurso econômico um direito que tem potencial de produzir benefícios econômicos”. Analisando a nova definição, observam-se algumas diferenças em relação à definição anterior, nos seguintes pontos:

- I. “recurso econômico presente” indica que, além desse recurso ser de controle da empresa, considerando esse controle como sendo o direito de gerenciar o ativo para tomar decisões sobre sua utilidade, o mesmo também deve estar disponível todo tempo para esta entidade. Se tratando do termo “presente”, enfatiza-se a ideia de paralelismo entre o recurso presente e o evento passado, uma vez que, um ativo presente não pode existir sem um evento passado.
- II. “recurso econômico é um direito”, destaca-se a expressão “direito”, afirmando que a entidade não precisa ser a proprietária do recurso para ter o controle dele, o que melhor contempla os ativos financeiros, arrendamentos e ativos intangíveis, evidenciando que, tanto os objetos físicos como os intangíveis são direitos que a entidade possui.
- III. “potencial de produzir benefícios econômicos”, considerando que este “benefício econômico” pode fluir para a entidade também no tempo presente, o que suprimiu a expressão “benefícios econômicos futuros”.

Para finalizar a discussão do conceito e definição de ativos antes de iniciar a abordagem sobre *heritage asset*, apresenta-se o que diz o FASB (2006), cujo órgão informa que “ativos são recursos com prováveis benefícios econômicos futuros, obtidos e controlados por uma entidade particular, como resultado de transações ou eventos passados”. Analisando esse conceito, observa-se que os próprios ativos são os recursos que futuramente trarão retornos econômicos. Nessa visão,

¹Financial Accounting Standards Boards.

²International Accounting Standards Boards.



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

compreende-se que ativos adquiridos no passado, vão gerar ativos no futuro e que estes, além de serem obtidos pela entidade, a mesma deve ter a posse, o controle sobre eles, portanto, tomar decisões sobre seus fins.

Alinhando este último conceito com a nova definição do IASB, ressalta-se a modificação dos benefícios econômicos futuros que ainda perdura no FASB, não sendo uma expressão tão apropriada, já que os benefícios também podem fluir para a entidade no tempo presente. Destaca-se também que, a finalidade dos ativos apresentada pelos autores é a de beneficiar àquele que detém o referido recurso, esse benefício é capaz de ser gerado no presente e no futuro.

Ao abordar esses conceitos, nota-se que todos relatam a questão de geração de benefício econômico como sendo o que se espera com um ativo, cuja expressão foi tratada na definição atual do IASB. Em relação ao tempo em que esse ativo irá trazer esse benefício, observa-se que alguns deles afirmam ser futuramente (Hendriksen & Van Breda, 2010), (FASB, 2006), ou seja, conforme a atual definição do IASB. Há autores que afirmam que este tempo pode ser tanto presente como futuro (Horngren, Harrison & Robinson, 1996), (Iudicibus, 2006), cuja visão vem sendo explorada pela definição do IASB atualizada. Esses conceitos, então, serão tratados na perspectiva dos *heritage assets* na próxima subseção.

1.2 DEFINIÇÃO DE *HERITAGE ASSET*

Resgatando a expressão “benefícios econômicos” no sentido de uma das características do ativo, Steppan e Boente (2014), afirmam que, para os *heritage assets*, existem algumas divergências na questão dos atributos pertinentes a este tipo de ativo, pois essa questão de benefícios não é trazida em seu conceito. Assim sendo, para determinar um *heritage asset*, é necessária a identificação da intenção desse bem, sendo esse bem algo caracterizado como exclusivo.

Para Tavares, Gonçalves e Niyama (2008), os *heritage assets* são recursos tangíveis, exclusivos e que têm representatividade para um povo ou sociedade em termos culturais e históricos, sendo sua preservação algo indefinido. Por um lado, existe uma corrente que visa à preservação desses bens, de tal modo que sejam registrados contabilmente, e, por outro lado, há divergências sobre como a contabilidade fará esse registro, mais precisamente, quanto a sua classificação como ativo, pois em muitos casos, não são gerados fluxos de caixas positivos para a entidade que os controla, e, a possibilidade de gerar benefício econômico é uma característica essencial ao se classificar um ativo.

Nesse pensamento, Martins *et al.* (2014), afirmam que os *heritage assets* são ativos físicos que uma entidade os preserva considerando seu valor cultural, histórico, ambiental, sendo estes, não destinados à venda e não são substituídos. Então, mais uma vez, observa-se na teoria um conceito que também expressa essa questão da tangibilidade e exclusividade como características fundamentais ao se classificar esse ativo.

O Fasab³ (2005), órgão que emite os princípios aplicados à contabilidade pública dos Estados Unidos, apresentou o SFFAS⁴ 29, o qual define os *heritage assets* como ativos imobilizados exclusivos pela sua representação histórica ou natural e importância cultural, educacional, artística e que possuem características arquitetônicas significativas. Quanto à classificação, se dividem em duas categorias: ativos culturais de acervo e de não acervo, sendo este último, os parques, monumentos, memoriais, construções ou quaisquer bens semelhantes a estes.

Alinhando os conceitos apresentado anteriormente, observa-se que o ASB (2009), também trata os *heritage assets* como bens tangíveis, sendo as qualidades desses bens “históricas, artísticas, científicas, tecnológicas, geográficas ou ambientais”, os quais são preservados ou mantidos por se reconhecer a contribuição que eles têm em relação ao conhecimento e cultura.

³ Federal Accounting Standards Advisory Board.

⁴ *Statements of federal financial accounting concepts and standards.*



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

Essas discussões visam identificar um conceito mais apropriado para a realidade dos *heritage assets*, e chamam atenção por caracterizar esse ativo como aqueles bens que expressam valores para a sociedade e que, caso esse valor seja medido monetariamente, pode chegar a uma quantia monetária muito maior do que sua composição física (Santana, Barbosa & Oliveira, 2015). Por ser pensado nesse valor intrínseco, há autores que tratam dos *heritage assets*, como um ativo intangível, é o caso de Borges *et al.* (2013), os quais dizem que a maior atribuição desses ativos é a questão da representação cultural e histórica com base na percepção social, ou seja, de um povo ou nação, fazendo com que esta característica seja levada em consideração para que tais ativos sejam conhecidos como intangíveis.

Para ajustar, alinhar ou entrar em um consenso quanto à classificação desses bens, é necessário uma regulamentação que deixe claro o processo de reconhecimento (registro), mensuração (atribuição de valor) e evidenciação (prestação da informação) desses ativos (Freire, Leite Filho & Cavalcante, 2015), apresentando as bases de mensuração que podem ser aplicadas à atribuição de valor dos mesmos, e que sejam capazes de expressar o valor mais próximo da realidade que esses bens representam socialmente, e assim, diminua essa assimetria. No entanto, Pires *et al.* (2017) apontam que as bases de mensuração disponíveis não apresentam adequabilidade para satisfazer as necessidades dos usuários das informações contábeis, pois não refletem, em número, os atributos que esses bens possuem.

O Reino Unido, Austrália e Nova Zelândia, são os países que deram início ao tratamento contábil desses ativos, e são considerados os países que possuem regulações pertinentes sobre os *heritage asset* (Steppan & Boente, 2014), porém, no Brasil, até o momento (2018), não foi identificada nenhuma norma específica que trate desses bens. Basicamente, esse fato é realidade de muitos países, pois aponta que a identificação de valor econômico para os *heritage assets* é um problema contábil tanto na esfera nacional como internacional (Almeida, 2016).

Por outro lado, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2014), diz que bens imóveis, mantidos pelas entidades públicas e tidos como de poder público, se denominam de Bens de Uso Comum do Povo, sendo este grupo subdividido nos seguintes: Ativos de Infraestrutura e Bens do Patrimônio Cultural. Segundo o MCASP, o reconhecimento e mensuração desses bens são facultativos, ficando livres para seguir bases não utilizadas no tratamento contábil de ativos imobilizados. De acordo com Santana, Barbosa e Oliveira (2015), o documento deixa claro que, ao se tratar de bens intangíveis no setor público, os patrimônios culturais intangíveis não estão contemplados.

Diante dessa particularidade, o manual define os Bens do Patrimônio Cultural como aqueles que chegam próximo da definição de *heritage asset*, e, portanto, seu reconhecimento deve ocorrer como Ativo Imobilizado, algo que restringe a parcela de valor intrínseco atribuído a esses ativos, quando levada em consideração a representação social que estes têm para a sociedade e para um povo.

Como há pouca literatura que trata de estudar o assunto, este estudo, visa fazer um levantamento dessas discussões, a fim de identificar o que vem sendo discutido nas pesquisas sobre *heritage asset* no âmbito internacional, por meio dos principais periódicos. Assim sendo, a próxima seção, apresenta os aspectos metodológicos que tornaram possíveis a realização deste estudo.

3 METODOLOGIA

Pesquisa cuja natureza dos dados classifica-se como mista, tendo em vista o levantamento quantitativo da produção científica do referido tema, como também, a verificação do conteúdo tratado no material coletado. Quanto à natureza dos objetivos, refere-se a uma pesquisa exploratório-descritiva, por ser um tema pouco abordado no âmbito nacional e que foi apresentado no presente estudo apenas de forma expositiva, indicando as características dessa produção.



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

Para viabilizar o levantamento dessas características, empregou-se a método da bibliometria. Estudos dessa natureza podem contribuir na sistematização de pesquisas realizadas sobre determinado fenômeno, além de direcionar investigações futuras com base nas lacunas encontradas dentro de um tema específico (Chueke & Amatucci, 2015). Pesquisas que empregam o referido método, têm se tornado frequente entre os pesquisadores tendo em vista o volume de material bibliográfico produzido e disponibilizado na atualidade, e, com esse levantamento, é possível facilitar o entendimento para pesquisadores que desejem ingressar em certos campos de pesquisa (Silva *et al.*, 2016).

Levando em consideração que para realizar a bibliometria é necessário adotar uma base de dados para captação dos artigos, optou-se pela base de dados *Scopus*®, vinculada à Elsevier®. A escolha dessa base ocorreu pelo fato da mesma contemplar artigos apenas em sua versão definitiva, o que implica que essa base não disponibiliza artigos que ainda estão em processo de conclusão, como é o caso de anais de eventos ou artigos cujas revistas já aprovaram, porém com ressalvas. Esse critério faz com que a *Scopus*® apresente materiais de melhor qualidade, e por isso é recomendada por Ferenhof e Fernandes (2016).

Em relação ao processo de coleta dos dados, empregou-se um processo rigoroso de filtragem dos artigos, com o intuito de captar um *corpus* que tratasse, de fato, o conteúdo objeto de análise, ou seja, sobre *'heritage asset'* e o respectivo termo no plural *'heritage assets'*, tendo em vista, muitas pesquisas empregá-los também nessa versão. Esse ritual evidenciado de forma transparente na Figura 1:

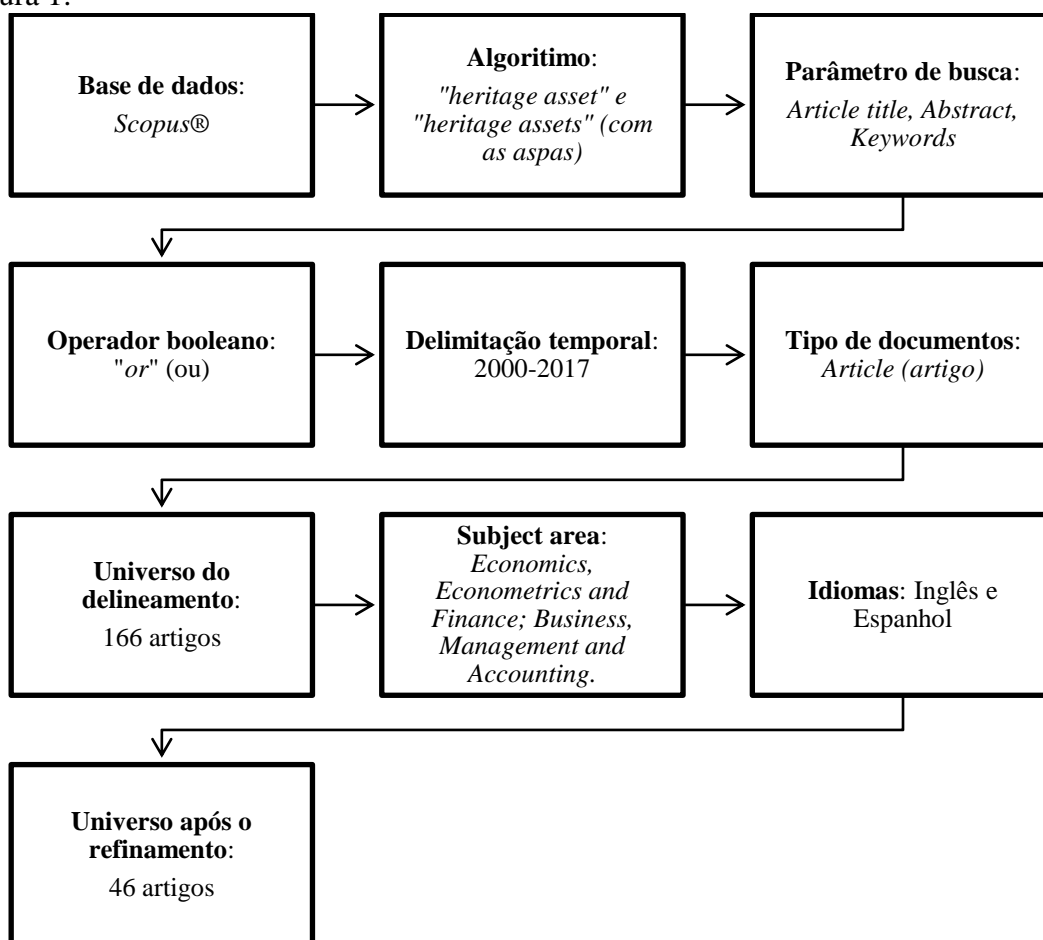


Figura 1: Ritual do processo de filtro dos artigos
Fonte: Elaborado pela autora (2018).



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

Após seguir os procedimentos de filtragem expressos na Figura 1, iniciou-se a análise de dados, a qual foi norteada pelos critérios pré-estabelecidos. Sendo assim, foram emitidos os gráficos disponibilizados pela própria *Scopus®*, na opção ‘*Analyze search results*’. Esses gráficos referem-se às categorias de análise que foram estabelecidas para serem seguidas nesta pesquisa, as quais incluem: produção por ano; produção por periódico; produção por autor; produção por instituição; e, produção por país.

Complementarmente, realizou-se a análise de autores mais proficientes dentro da temática; redes de co-autoria; palavras-chaves que mais foram frequentes no *corpus* investigado; e, palavras frequentes nos títulos e resumos. Essas análises foram realizadas com suporte do *software VOSviewer 1.6.5*, no qual foi feita a importação do arquivo em formato CVC (Excel), gerado no próprio *site* da *Scopus®*, no campo “*Export*”, opção “*All*” (todos), responsável por transportar para o Excel todos os dados dos artigos do *corpus*, para fins de análise de conteúdo.

Para avaliar os periódicos que mais publicaram sobre a temática, foi utilizado o “Fator de Impacto” usado pela CAPES⁵, desde o ano de 2009, base que possui indicadores bibliométricos, sendo esta publicada pelo *Institute for Scientific Information (ISI)* e editada pela Thomson do *Journal Citation Reports (JCR)*, e, portanto, é reconhecida por avaliar periódicos. O JCR trata-se de um recurso capaz de avaliar e comparar publicações científicas por meio da contagem de citações e artigos que são extraídas de revistas acadêmicas e técnicas. Ressalta-se também que tal ferramenta abrange todas as áreas dos campos científicos.

Após seguir esses processos metodológicos, alcançaram-se os achados pertinentes ao objetivo proposto, os quais são evidenciados a seguir.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÕES DE RESULTADOS

Os resultados expostos no presente estudo contaram com um *corpus* de 46 artigos, contemplando a temática ‘*heritage asset*’ (no plural, ‘*heritage assets*’), publicados nos principais periódicos internacionais, no período de 2000 a 2017. Inicialmente, analisou-se a produção científica durante o corte temporal, evidenciada na Figura 2, a qual mostra que o período em que mais foram frequentes as publicações sobre o assunto correspondeu ao ano de 2014 e 2016 (nove artigos cada um desses anos), e, juntos foram responsáveis por 40% da amostra de artigos que compuseram o *corpus*.

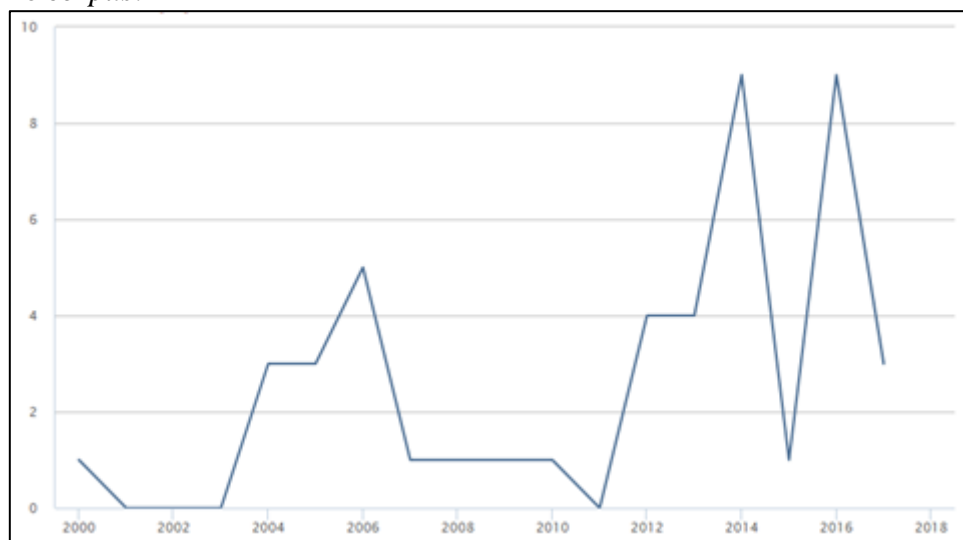


Figura 2 – Evolução da produção científica sobre *Heritage Asset*
Fonte: Dados da pesquisa, extraídos da *Scopus®*, 2018.

⁵ Comissão de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior.



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

Analisando o perfil dessas obras, observou-se que os estudos se voltaram a discutir a contribuição desses bens públicos como elementos que ajudam na movimentação da economia local das regiões onde foram construídos, já que acabam se tornando pontos turísticos em decorrência de suas questões históricas. Por esse fato, precisam de investimentos para que sua manutenção e preservação sejam efetivadas, tal como apontado por Throsby (2016), pois seu tempo de vida útil é indefinido (Barton, 2005). No entanto, ainda existe dificuldade sobre a mensuração desses ativos, e, mais do que isso, sobre os recursos que são voltados a sua manutenção.

No Brasil, por exemplo, métodos de mensuração da teoria econômica são utilizados em pesquisa para testar uma possível forma de atribuir valor a determinados *heritage assets*, como foi o caso da pesquisa de Freire, Leite Filho e Cavalcante (2015). Considerando que dentro desse grupo de ativos estão aqueles que têm características culturais, pesquisas como de Marques (2012) e Carvalho Júnior, Marques e Freire (2016) empregaram o método do custo de viagem para estimar o quanto os visitantes estariam dispostos a gastar para frequentar pontos turísticos de Brasília e o Memorial Darcy Ribeiro, também em Brasília. No entanto, esse método é bastante limitando, fato que deixam abertas as portas para pesquisadores continuarem na busca por métodos mais apropriados para mensurar esses ativos.

Com a perspectiva de identificar os países cujas publicações foram mais frequentes durante o período analisado, obteve-se a Figura 3, a qual mostra os 10 (dez) países que mais publicaram na temática, sendo a Austrália e Reino Unido os países mais proficientes em pesquisas sobre '*heritage asset*', juntos produziram 40% da amostra de artigos que formaram o *corpus* desta pesquisa. Esse achado se justifica tendo em vista o apontamento trazido por Steppan e Boente (2014), os quais afirmam que o Reino Unido, Austrália e Nova Zelândia são países que apresentam documentos legais que regulamentam a contabilização desses ativos, fato que viabiliza a construção de pesquisas que envolvam a temática.

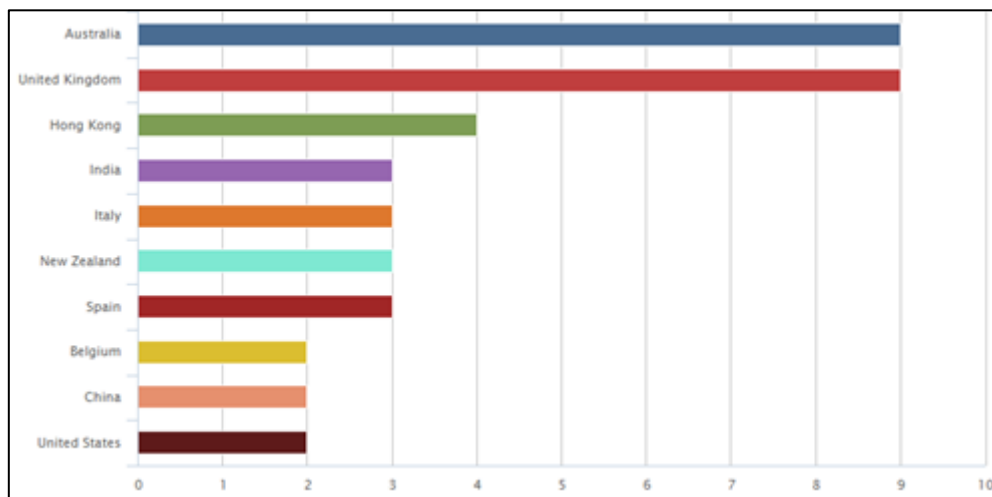


Figura 3 – Produção científica sobre *Heritage Asset* por país

Fonte: Dados da pesquisa, extraídos da *Scopus*®, 2018.

Quando levantadas as instituições que mais apresentaram trabalhos durante esses dezoito anos (2000-2017), a *Hong Kong Polytechnic University* publicou 5 artigos sobre *heritage asset*, universidade pública financiada pelo Comitê de Subsídios Universitários (UCG) do território, e, apresenta boas posições em vários *rankings* voltados a pesquisa, o que contempla as linhas de finanças e economia (*The Hong Kong Polytechnic University*, 2018). Em sequência, com 4 artigos (8% da amostra), tem-se a *School of Hotel and Tourism Management, The Hong Kong Polytechnic University*, a qual já foi um Departamento da primeira, mas tornou-se uma instituição autônoma em 2004 (*School of Hotel & Tourism Management*, 2014), e, juntas, corresponderam a 20% das



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

publicações analisadas. A *Hong Kong Polytechnic University* é localizada no *Hong Kong*, país da Ásia.

A terceira instituição desse ranking foi a *University of Waikato* e contribuiu com 3 artigos (6%) concernentes ao assunto. Destaca-se que tal universidade é considerada uma das principais organizações de pesquisa na Nova Zelândia, tendo desempenhado um papel fundamental na economia do país e com contribuições relevantes para o sistema internacional de inovações (*The University of Waikato*, 2018). A relação das dez universidades que apresentaram destaque no nível de publicação sobre a temática é evidenciada na Figura 4. Esse tipo de levantamento refere-se a uma medida de produtividade científica de interesse do governo, uma vez que injeta recursos nessas instituições com o intuito de obter políticas de desenvolvimento dos países (Chueke & Amatucci, 2015).

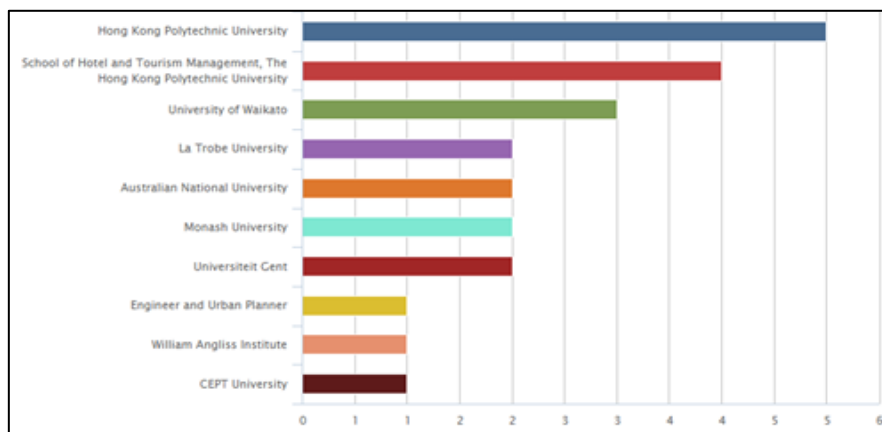


Figura 4 – Produção científica sobre *Heritage Asset* por instituição

Fonte: Dados da pesquisa, extraídos da *Scopus*®, 2018.

Em relação aos periódicos em que foram mais frequentes as publicações, apresenta-se a Figura 5. Observa-se que o periódico que mais recepcionou estudos voltado ao fenômeno em destaque foi a *International Journal of Heritage Studies*, com 6 artigos (13% do *corpus*), caracterizado por ser interdisciplinar e ter o perfil de publicações de trabalhos voltados ao patrimônio, incluindo estudos sobre política, culturas, gestão e economia do patrimônio (*International Journal of Heritage Studies*, 2018). O segundo e terceiro periódicos dessa relação foram o *Journal of Cultural Heritage Management and Sustainable Development* e o *Journal of Sustainable Tourism*, respectivamente, os quais também apresentam perfil de publicações voltadas a estudar questões que envolvem o patrimônio público.

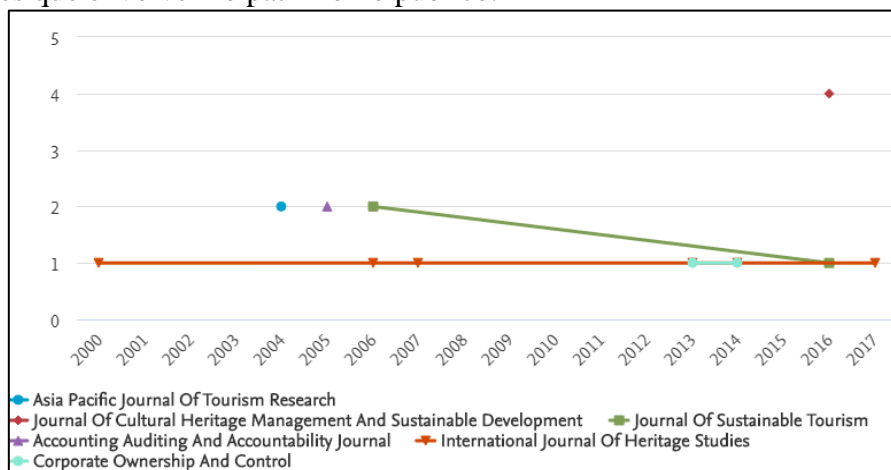


Figura 5 – Produção científica sobre *Heritage Asset* por periódico

Fonte: Dados da pesquisa, extraídos da *Scopus*®, 2018.



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

Com o intuito de destrinchar o perfil dos meios de divulgação da produção científica que contemplou o *corpus* desta pesquisa, constituiu-se a Tabela 1, a qual mostra os periódicos, quantidade de artigos publicados e seu respectivo fator de impacto *Journal Citation Reports* (JCR), responsável por avaliar a qualidade desses periódicos. Esse tipo de informação é pertinente para pesquisadores tendo em vista, orientá-los acerca dos periódicos que possuem maior relevância dentro de linhas de pesquisas específicas. Nessa avaliação, verificam-se, dentre outros elementos, o volume de citações e acesso aos artigos do referido periódico, indicando assim, a qualidade e contribuição de suas pesquisas. A Tabela 1 evidenciou os 6 (seis) periódicos que apresentaram até 2 (dois) artigos publicados durante o período analisado.

Tabela 1 – Total de publicações por periódico e seu fator de impacto JCR

Periódicos	Total de Publicações	Fator de Impacto JCR
<i>International Journal of Heritage Studies</i>	6	1.076
<i>Journal of Cultural Heritage Management and Sustainable Development</i>	4	0.257
<i>Journal of Sustainable Tourism</i>	3	1.543
<i>Accounting Auditing and Accountability Journal</i>	2	2.187
<i>Asia Pacific Journal of Tourism Research</i>	2	0.636
<i>Corporate Ownership and Control Journal in Scopus</i>	2	0.115
Outros Periódicos	27	-
Total:	46	-

Nota. Fonte: Elaboração própria, por meio de dados extraídos da *Scopus*®, 2018.

Sobre a produção por autor, tratada na Figura 5, constata-se que pesquisadores como Ho, P.S.Y. e Mckercher, B., cada um produziu 3 artigos sobre *heritage asset* durante o período analisado, seja como autor ou co-autor.

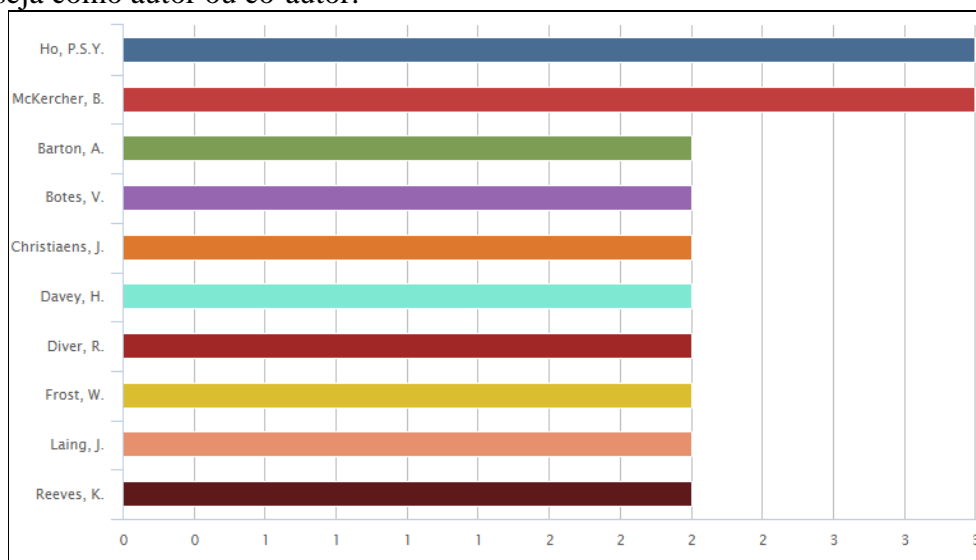


Figura 5 – Produção científica sobre *Heritage Asset* por autor

Fonte: Dados da pesquisa, extraídos da *Scopus*®, 2018.

Após as análises dos gráficos gerados pela própria *Scopus*®, seguiu-se para as demais avaliações, as quais se tornaram viáveis com o *software VOSviewer* 1.6.5. Sendo assim, obteve-se a rede de autores considerados como mais proficientes na temática, constituída em 4 (quatro) *clusters* (grupos), tal como apontado na Figura 6. O primeiro *cluster* é liderado pelo autor Reeves K.; o segundo pelo Laing J.; o terceiro pelo Frost W.; e, o quarto pelo Wheeler F. Em termos de interpretação, considera-se que esses autores, apesar de pesquisarem dentro de uma mesma temática, defendem posicionamentos diferentes, por isso, são alocados em *clusters* distintos.

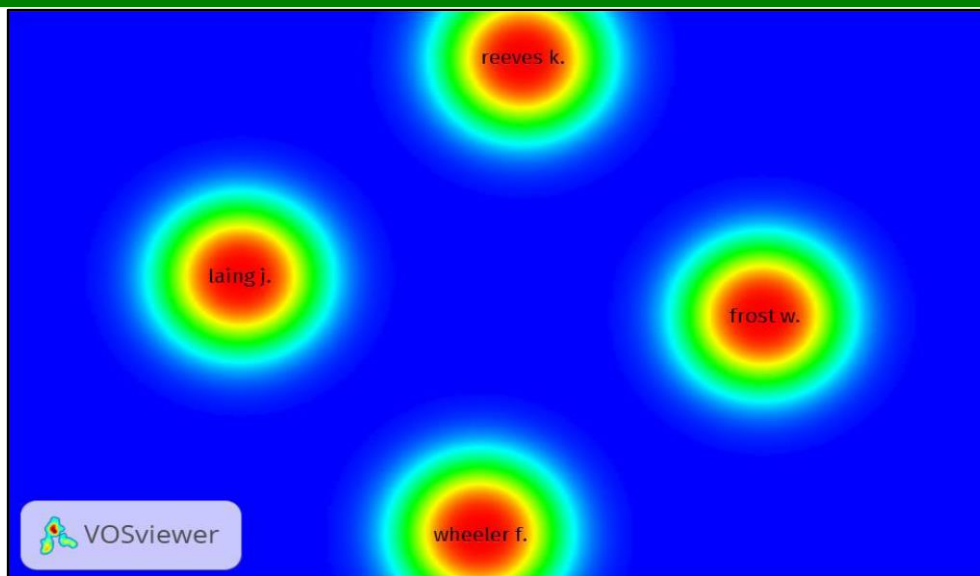


Figura 6 – Autores proficientes nas pesquisas sobre *heritage asset*

Fonte: Dados da pesquisa, extraído do VOSviewer.

Em busca de analisar as redes de cooperação entre os autores que compuseram o *corpus* desta pesquisa, gerou-se a o gráfico ilustrado na Figura 7, a qual mostra que apesar de Reeves K., Laing J., Frost W. e Wheeler F. apresentarem posicionamentos diferentes quanto à discussão sobre *heritage asset*, constroem trabalhos em conjunto, fato que comprova a importância da realização de pesquisas em grupo, pois cada membro pode contribuir com suas próprias percepções até que se consiga chegar a um consenso quanto ao que está sendo abordado.

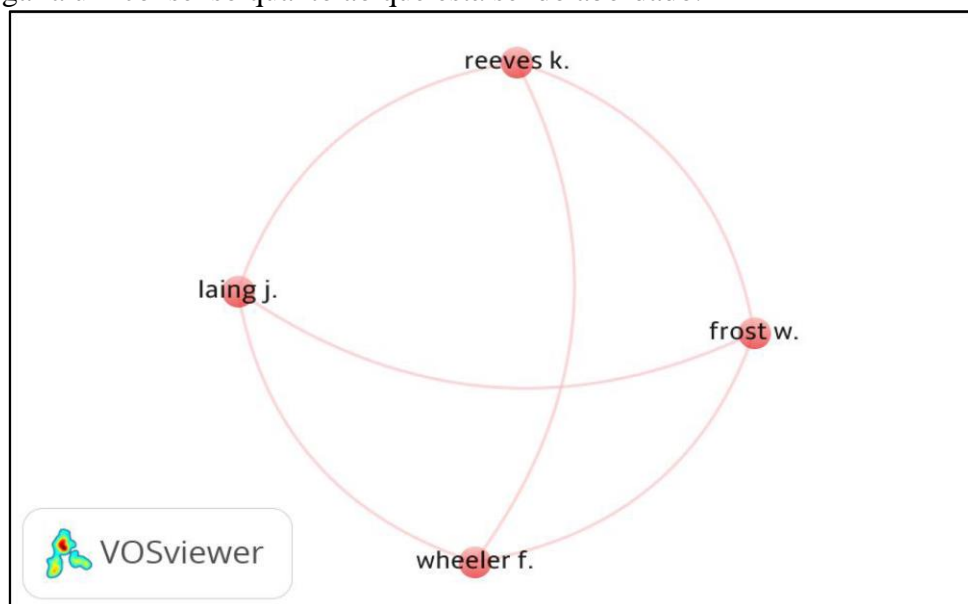


Figura 7 – Redes de cooperação nas pesquisas sobre *heritage asset*

Fonte: Dados da pesquisa, extraído do VOSviewer.

Após análises realizadas para traçar o perfil das publicações, verificaram-se as palavras que foram mais frequentes nos títulos e resumos, parâmetros de buscas adotados neste estudo para filtrar os artigos, tal como apontado na seção 3. Desse apanhamento, obteve-se a Figura 8, na qual se pode vê que, embora havendo quatro termos mais predominantes nos títulos/resumos do *corpus*, a palavra mais frequente foi o próprio fenômeno investigado, ou seja, *heritage asset*.

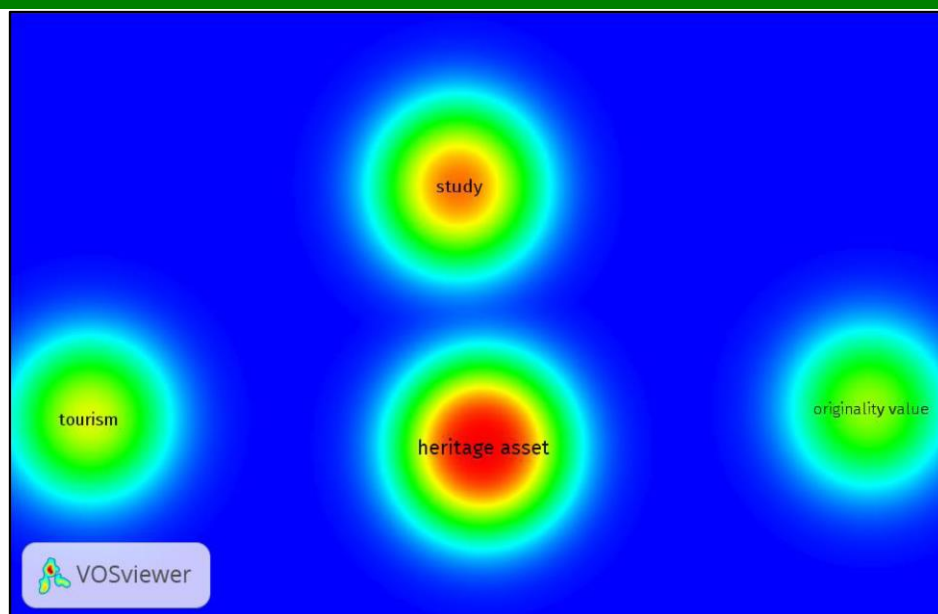


Figura 8 – Palavras predominantes nos títulos/resumos das pesquisas sobre *heritage asset*
Fonte: Dados da pesquisa, extraído do VOSviewer.

Além das palavras predominantes no título e resumo, realizou-se também a análise de palavras-chave, elemento fundamental nos artigos científicos, pois resumem em até cinco termos, o conteúdo do trabalho. Para o *corpus* desta pesquisa, identificaram-se cinco palavras-chave predominantes nos artigos, a saber: *heritage assets*; *heritage tourism* (turismo patrimonial); *cultural heritage* (herança cultural); *tourism development* (desenvolvimento do turismo); e, *tourism destination* (destino turístico), os quais são expostos na Figura 9. Identificar esses termos nas pesquisas que compuseram o *corpus*, torna-se relevante para futuros pesquisadores, pois podem estar utilizando exatamente essas palavras para proceder com suas investigações, seja em termos de captação de materiais, ou discussão de relação entre os termos.

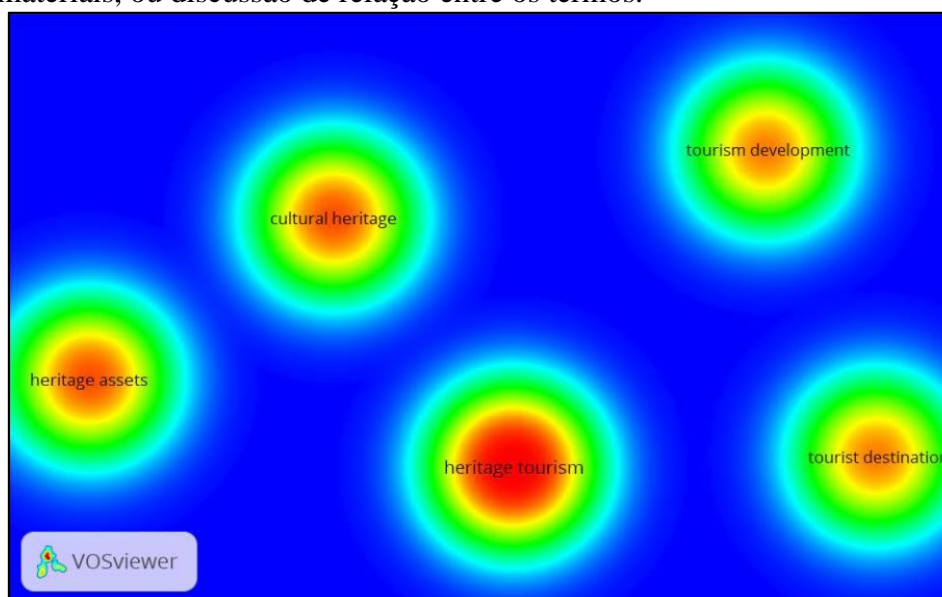


Figura 9 – Palavras-chaves predominantes nos títulos/resumos das pesquisas sobre *heritage asset*
Fonte: Dados da pesquisa, extraído do VOSviewer.

Analisando os termos presentes na Figura 9, constata-se a forte relação desses bens públicos com questões turísticas, inclusive, essa relação é observada quando avaliados os perfis dos periódicos que recepcionaram os artigos, tal como o *Journal of Sustainable Tourism* e *Asia Pacific*



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

Journal of Tourism Research. Além disso, muitas das pesquisas sobre *heritage asset* são realizadas para obter valoração de obras de museus (Almeida, 2016; Neco, 2013), portanto, elementos que são diretamente voltados à cultura e ao turismo, e que no geral, as pessoas se dispõem a pagar por visitar aquelas obras. Por isso, confirma-se que no ato de mensurar esses ativos, as intangibilidades devem ser levadas em consideração.

Baseado nas discussões realizadas nesta seção traçou-se o perfil das publicações sobre *heritage asset* no âmbito internacional, sendo os aspectos conclusivos apresentados a seguir.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo abarcou a proposta de identificar os elementos que descrevem o perfil das publicações científicas sobre *heritage asset* nos principais periódicos internacionais, nos últimos dezoito anos, tendo em vista que no Brasil, estudos sobre tal temática ainda se encontram em posições embrionárias, principalmente pelo fato da ausência de regulamentação específica, problema, inclusive, encontrado em vários países, assim como constatado em estudos antecedentes.

Em resposta ao questionamento apresentado na primeira seção, identificou-se como perfil das publicações sobre o fenômeno em destaque que nos países cujos elementos legais são mais avançados, pesquisas sobre *heritage asset* são mais frequentes, como é o caso de Reino Unido, Austrália e Nova Zelândia; os anos de 2014 e 2016 foram responsáveis pelo maior volume de produção; as instituições que mais publicaram sobre o assunto estão no Hong Kong; os periódicos que tendem a publicar sobre *heritage asset* são aqueles que têm um perfil de pesquisas voltadas ao turismo e patrimônio público. No que tange aos autores Ho, P.S.Y. e Mckercher, B., foram os que mais produziram nesse período, mas que Reeves K., Laing J., Frost W. e Wheeler F., foram os mais proficientes, os quais também produzem coletivamente. Quanto aos termos que melhor descrevem a temática, observou-se a forte relação com bens públicos voltados ao turismo.

Como limitação de pesquisa, tem-se o corte temporal, cujo levantamento ocorreu apenas para os últimos dezoito anos. Além disso, esses achados se referem a apenas uma base de dados, portanto, sugere-se que tal proposta de pesquisa seja realizada em outras bases como a *Web of Science*, e, até mesmo, nos periódicos e eventos brasileiros, a fim de gerar uma discussão quanto ao que já foi pesquisado e as lacunas que precisam ser preenchidas, principalmente, para contribuir no processo de regulamentação desses bens públicos no país. Sugere-se também, realizar uma revisão sistemática com o mesmo corpus utilizado neste estudo, com o intuito encontrar o que de fato, no âmbito internacional vem sendo falado sobre os *heritage assets*.

REFERÊNCIAS

- Almeida, A. P. (2016). *Valoração de ícones artísticos do museu do Senado Federal do Brasil: Uma análise da relação entre valor econômico e cultural*. Dissertação de mestrado, Universidade de Brasília. Brasília, DF, Brasil.
- Barton, A. D. (2005). The conceptual arguments concerning accounting for public heritage assets: a note. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(18), p. 434-440.
- Borges, E. F.; Rodrigues, J. M.; Silva, M. C.; Borges, G. M. C. (2013) *Heritage assets: tangíveis ou intangíveis? Pensar contábil*, Rio de Janeiro, 15(56), p. 42-47.
- Carvalho Júnior, L. C.; Marques, M. M.; Freire, F. S. (2016). Mensuração de ativos culturais: aplicação do método do custo de viagem e método de valoração contingente no Memorial Darcy Ribeiro. *Revista Brasileira de Pesquisa em Turismo*, São Paulo, 10(2), p. 394-413.
- Chueke, G. V.; Amatucci, M. (2015). O que é bibliometria? Uma introdução ao fórum. *Revista Eletrônica de Negócios Internacionais*, São Paulo, 10(2), p. 1-5.



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

- Federal Accounting Standards Advisory Board. (2005, *July*). *Statement of federal financial accounting standards 29: heritage assets and stewardship land*. Washington, D.C.: FASAB, 2005. Recuperado em 24 de junho, 2018, de http://www.fasab.gov/pdf/files/sffas_29.pdf.
- Ferenhof, H. A.; Fernandes, R. F. (2014). Passos para construção da Revisão Sistemática e Bibliometria. V. 3.02. Recuperado em 25 de setembro, 2016, de http://www.igci.com.br/artigos/passos_rsb.pdf.
- Freire, A. P. F.; Leite Filho, P. A. M.; Cavalcante, P. R. N. (2015, julho). *Heritage asset: uma proposta de mensuração com base em critérios encontrados na teoria econômica*. Anais do XV Congresso USP Controladoria e Contabilidade, São Paulo, SP, Brasil, 15.
- Hendriksen, E. S.; Van Breda, M. F. (2010) *Teoria da contabilidade*. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. 5ª edição norte-americana. São Paulo: Atlas.
- Hermanson, R. H.; Edwards, J. D.; Salmonson, R. F. (1987) *Accounting principles*. Business Publications. Editora Dow Jones-Irwin.
- Horngren, C. T.; Harrison, W. T.; Robinson Jr., M. A. (1996). *Accounting*. EUA, Prentice Hall, Third Edition.
- IASB. Proyecto de Norma: Marco Conceptual para la Información Financiera: Fundamentos de las Conclusiones. Reuperado em 01 de outubro, 2016, de http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Documents/May%202015/ES_Final%20Word_Basis_ED_Conceptual%20Framework_MAY%202015.pdf
- IASB. Proyecto de Norma: Marco Conceptual para la Información Financiera. Recuperado em 01 de outubro, 2016, de http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Documents/June%202015/ES_ED_Conceptual-Framework_MAY-2015.pdf
- Iudícibus, S. (2006). *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Marques, M. M. (2012). *Mensuração de ativos culturais: uma aplicação do método do custo de viagem em bens públicos culturais do Distrito Federal*. Dissertação de mestrado. Universidade de Brasília, Brasília, Brasil.
- Martins, O. S.; Araújo, A. M. H. B.; Lima, D. V.; Niyama, J. K. (2014). Uma discussão conceitual sobre o tratamento contábil dos *heritage assets*. *ConTexto*, Porto Alegre, 14(26), p. 66-75.
- Neco, L. A. N. (2013). *Mensuração de bens culturais musealizados: uma posposição de estimação do valor justo das obras de Cicero Dias incorporado ao acervo no Museu do Estado de Pernambuco*. Dissertação de mestrado. Universidade Federal de Pernambuco, Recife, Pernambuco, Brasil.
- Ouda, H. A. G. (2014) Towards a practical accounting approach for heritage assets: Na alternative reporting model for the NPM practices. *Journal of Finance and Accounting*, 2(2), p. 19-33.
- Pires *et al.* (2017). *Heritage assets: desafios para a sua mensuração*. *Universitas Gestão e TI*, Brasília, 1-2, p. 63-73.
- Santana, E. C.; Barbosa, A. S. O.; Oliveira, L. G. (2015) *Heritage assets* no Brasil: um estudo de caso sobre a Ilha Fiscal. *Pensar Contábil*, Rio de Janeiro, v. 17, n. 64, p. 23-29, set./dez.
- Secretaria do Tesouro Nacional – STN. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), 2014. Recuperado em 01 de outubro, 2016, de http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773
- Silva *et al.* (2016). Estudo bibliométrico: orientações sobre sua aplicação. *Revista Brasileira de Marketing*, 5(2), p. 246-262.
- Steppan, A. I. B.; Boente, D. R. (2014) Contabilidade para *heritage assets*. In: NIYAMA, Jorge Katsumi. *Teoria Avançada da Contabilidade*. Editora: Atlas. São Paulo.



XII Congresso UFPE de Ciências Contábeis

- Tavares, A. L.; Gonçalves, R. S.; Niyama, J. K. (2010) Heritage asset: uma análise comparativa das normas emanadas do FASB, ASB e CFC. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 3(1), p. 65-89.
- Throsby, D. (2016). Investment in urban heritage conservation in developing countries: Concepts, methods and data. *City, Culture and Society*, 7(2), p. 81-86.
- The University of Waikato*. (2018). Recuperado de <https://www.waikato.ac.nz/>
- School of Hotel & Tourism Management*. (2014). Recuperado em 20 de junho, 2018, de <http://hotelschool.shtm.polyu.edu.hk/eng/index.jsp>
- Hong Kong Polytechnic University*. (2018). Recuperado em 20 de junho, 2018, de <https://www.polyu.edu.hk/web/en/home/index.html>
- International Journal of Heritage Studies*. (2018). Recuperado em 20 de junho, 2018, de <https://www.tandfonline.com/toc/rjhs20/current>