



**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA**  
**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA**  
**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE**  
**Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências**  
**Contábeis**

**CHARLINE BARBOSA PIRES**

**CRITÉRIOS DE RECONHECIMENTO, MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DE**  
***HERITAGE ASSETS*: um estudo comparativo em museus australianos,**  
**ingleses e neozelandeses utilizando abordagem da Teoria Institucional**

**Brasília**  
**2018**

CHARLINE BARBOSA PIRES

**CRITÉRIOS DE RECONHECIMENTO, MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DE  
*HERITAGE ASSETS*: um estudo comparativo em museus australianos,  
ingleses e neozelandeses utilizando abordagem da Teoria Institucional**

Tese submetida ao Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito parcial à obtenção do título de Doutor em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama

Linha de Pesquisa: Contabilidade e Mercado Financeiro

Projeto de Pesquisa: Harmonização e Convergência das Normas Contábeis  
Internacionais

Brasília

2018

Ficha catalográfica elaborada automaticamente,  
com os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

PP667c Pires, Charline Barbosa  
CRITÉRIOS DE RECONHECIMENTO, MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DE  
HERITAGE ASSETS: um estudo comparativo em museus  
australianos, ingleses e neozelandeses utilizando abordagem  
da Teoria Institucional / Charline Barbosa Pires;  
orientador Jorge Katsumi Niyama. -- Brasília, 2018.  
269 p.

Tese (Doutorado - Doutorado em Ciências Contábeis) --  
Universidade de Brasília, 2018.

1. Heritage assets. 2. Teoria Institucional. 3. QCA. I.  
Niyama, Jorge Katsumi , orient. II. Título.

Ao meu Felipe.

## **AGRADECIMENTOS**

À Deus, que em sua imensa sabedoria me abençoou com a presença daqueles que me ajudaram na busca deste sonho e permitiu que eu chegasse até aqui.

Ao meu esposo, Benhur, pelo apoio incondicional, por estar ao meu lado nas horas boas e ruins e por ter acreditado mesmo quando parecia impossível. Aos meus pais, Sérgio e Nair, e aos meus irmãos, Beli, Gabriel e Chico, por terem, cada um ao seu modo, me ajudado ao longo deste doutorado.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama, não apenas por ter me apresentado a este tema desafiador e pela orientação segura e competente que recebi ao longo destes anos, mas também, e principalmente, pela dedicação, paciência e pelas palavras ora estimulantes, ora reconfortantes, sempre proferidas no momento certo (sem elas, a finalização deste doutorado não teria sido possível).

À Professora Dra. Andréa Gonçalves, pela generosidade e disponibilidade em me ajudar, contribuindo para o entendimento de pontos importantes durante a construção deste trabalho. À Professora Dra. Ilse Maria Beuren, por todas as críticas construtivas efetuadas durante a banca de qualificação. Ao Professor Dr. Ernani Ott, por todas as contribuições recebidas na qualificação e por ter sido o meu exemplo e maior modelo desde a graduação.

A todos os professores do Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis UNB/UFPB/UFRN, pelos conhecimentos transmitidos.

A todos os colegas da turma de doutorado, pela forma como me acolheram. O convívio com a turma tornou esta caminhada mais leve.

À UNISINOS, especialmente ao Diretor da Unidade Acadêmica de Graduação, Professor Dr. Gustavo Severo de Borba, pelo incentivo e apoio recebidos ao longo de todos estes anos.

Aos colegas do curso de graduação em Ciências Contábeis da UNISINOS pela forma com que sempre me investiram a buscar este sonho, em especial à Gisele Spricigo e à Mônica Py, pelas orações e companheirismo.

Às colegas da Secretaria da EGN da UNISINOS, por todo o suporte nos períodos de ausência.

## RESUMO

Este estudo teve como objetivo identificar que diferentes tensões institucionais influenciam o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação dos *heritage assets* em museus australianos, neozelandeses e ingleses. Para tanto, as demonstrações contábeis referentes ao período de 2015/2016 de 42 museus australianos, 25 neozelandeses e 171 ingleses, totalizando uma amostra de 238 entidades, foram analisadas. Os resultados da análise documental revelaram a adoção de diferentes práticas tanto quando os museus de um mesmo país são observados, como quando os países são comparados entre si. Enquanto na Austrália predominam museus que capitalizam seus *heritage assets* de forma plena, no Reino Unido os museus que adotam a abordagem mista ou não reconhecem esses ativos são maioria. A Nova Zelândia, por sua vez, apresentou um cenário intermediário, com as entidades divididas entre as duas possibilidades. Buscando a compreensão dessas diferenças, a pesquisa apoiou-se nos fundamentos da Nova Sociologia Institucional (NSI), uma vertente da Teoria Institucional, para identificar características dos museus que permitissem a verificação da extensão com que estavam sujeitos a pressões coercitivas, normativas e miméticas capazes de influenciar as práticas observadas. A Análise Qualitativa Comparativa (QCA) e, mais especificamente, a csQCA foi utilizada, sendo que os resultados indicaram que principalmente pressões normativas e miméticas podem exercer influência no tratamento contábil dispensado aos *heritage assets* nos três países estudados.

**Palavras-chave:** *Heritage assets*. Teoria Institucional. QCA.

## **ABSTRACT**

This study aimed to identify different institutional tensions that influence the recognition, measurement and disclosure of heritage assets in Australian, New Zealand and English museums. Therefore, the financial statements for the period of 2015/2016 of 42 Australian, 25 New Zealand and 171 English museums, totaling a sample of 238 entities, were analyzed. The results of the documentary analysis revealed the adoption of different practices both when museums of the same country are observed, and when the countries are compared to each other. While in Australia predominate museums that fully capitalize their heritage assets, in the United Kingdom museums that take the mixed approach or do not recognize these assets are the majority. New Zealand, in turn, presented an intermediate scenario, with entities divided between the two possibilities. In order to understand these differences, the research was based on the foundations of the New Institutional Sociology (NSI), an approach of the Institutional Theory, to identify characteristics of the museums that allowed the verification of the extent to which they were subject to coercive, normative and mimetic pressures capable of influencing the observed practices. Comparative Qualitative Analysis (QCA) and, more specifically, csQCA was used, and the results indicated that mainly normative and mimetic pressures may influence the accounting treatment of heritage assets in the three countries studied.

**Key-words:** Heritage assets. Institutional Theory. QCA.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Tratamento contábil dos <i>heritage assets</i> .....	53
Figura 2 – Etapas de coleta, tratamento e análise dos dados.....	119
Figura 3 – Características <i>versus</i> Capitalização dos <i>heritage assets</i> .....	207

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Diferentes pontos de vista sobre <i>heritage assets</i> .....	28
Quadro 2 – Critérios de mensuração dos <i>heritage assets</i> propostos pela literatura .	31
Quadro 3 – Tratamento contábil dos <i>heritage assets</i> - Estados Unidos e Canadá ...	38
Quadro 4 – Normas aplicáveis na Austrália conforme o nível da entidade.....	39
Quadro 5 – <i>Disclosure</i> de informações sobre <i>heritage assets</i> (AASB 116).....	41
Quadro 6 – <i>New Zealand Accounting Standards Framework</i> .....	43
Quadro 7 – Normas aplicáveis na Nova Zelândia conforme o tipo e nível da entidade .....	43
Quadro 8 – <i>Disclosure</i> de informações sobre <i>heritage assets</i> (PBE IPSAS 17) .....	45
Quadro 9 – Contabilização de <i>heritage assets</i> de acordo com as normas PBE SFR-A (PS) e PBE SFR-A (NFP).....	46
Quadro 10 – <i>Disclosure</i> de informações sobre <i>heritage assets</i> (FRS 102) .....	49
Quadro 11 – Comparativo do tratamento contábil dos <i>heritage assets</i> (HA) segundo órgãos reguladores.....	50
Quadro 12 – Possíveis abordagens para contabilização de <i>heritage assets</i> .....	54
Quadro 13 – Subcategorias de isomorfismo institucional.....	64
Quadro 14 – Hipóteses propostas por DiMaggio e Powell (1983) .....	65
Quadro 15 – Três Pilares das instituições.....	67
Quadro 16 – Pilares institucionais e veículos ou <i>carriers</i> .....	71
Quadro 17 – Síntese dos estudos empíricos .....	88
Quadro 18 – Características <i>versus</i> Mecanismos de pressão .....	96
Quadro 19 – Fontes de consulta para seleção da amostra.....	100
Quadro 20 – Critérios para caracterização das entidades quanto ao porte.....	104
Quadro 21 – Principais convenções e operações da álgebra booleana .....	110
Quadro 22 – Minimização Booleana.....	111
Quadro 23 – Resultado ou <i>outcome</i> investigado .....	112
Quadro 24 – Variáveis (condições) utilizadas na csQCA .....	114
Quadro 25 – Boas práticas para resolução de configurações contraditórias.....	116
Quadro 26 – Interpretação dos resultados da análise booleana .....	117
Quadro 27 – Outras regulamentações sobre o tratamento contábil dos <i>heritage assets</i> .....	129
Quadro 28 – Vida útil dos <i>heritage assets</i> (em anos).....	149

Quadro 29 – Tamanho das coleções não capitalizadas .....	166
Quadro 30 – Proporção de itens capitalizados .....	171
Quadro 31 – Visão geral do tratamento contábil dos <i>heritage assets</i> .....	174
Quadro 32 – Tabela verdade para QCA – Austrália .....	178
Quadro 33 – Características dos museus <i>versus</i> Capitalização plena – Austrália..	179
Quadro 34 – Características dos museus <i>versus</i> Capitalização plena – Austrália (com remanescentes lógicos) .....	182
Quadro 35 – Características dos museus <i>versus</i> Não capitalização ou Capitalização mista - Austrália .....	185
Quadro 36 – Tabela verdade para QCA – Nova Zelândia.....	186
Quadro 37 – Características dos museus <i>versus</i> Capitalização plena – Nova Zelândia .....	187
Quadro 38 – Características dos museus <i>versus</i> Capitalização plena – Nova Zelândia (com remanescentes lógicos) .....	188
Quadro 39 – Características dos museus <i>versus</i> Não capitalização ou Capitalização mista – Nova Zelândia.....	191
Quadro 40 – Características dos museus <i>versus</i> Não capitalização ou Capitalização mista – Nova Zelândia (com remanescentes lógicos) .....	193
Quadro 41 – Tabela verdade para QCA - Reino Unido .....	195
Quadro 42 – Características dos museus <i>versus</i> Capitalização plena – Reino Unido .....	196
Quadro 43 – Características dos museus <i>versus</i> Capitalização plena – Reino Unido (com remanescentes lógicos) .....	198
Quadro 44 – Características dos museus <i>versus</i> Não capitalização ou Capitalização mista – Reino Unido .....	200
Quadro 45 – Características dos museus <i>versus</i> Não capitalização ou Capitalização mista – Reino Unido (com remanescentes lógicos) .....	203
Quadro 46 – Proposições de Pesquisa .....	209

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Organizações selecionadas para pesquisa .....	101
Tabela 2 – Amostra da pesquisa .....	102
Tabela 3 – Número de casos selecionados para a csQCA .....	113
Tabela 4 – Porte <i>versus</i> Controle ou Propriedade .....	122
Tabela 5 – Porte <i>versus</i> Receita anual.....	124
Tabela 6 – Fontes de receita .....	125
Tabela 7 – Principal fonte de receita .....	126
Tabela 8 – Normas contábeis utilizadas.....	127
Tabela 9 – Outras regulamentações <i>versus</i> Controle ou Propriedade .....	131
Tabela 10 – Auditoria das demonstrações contábeis .....	132
Tabela 11 – Abordagem de capitalização dos <i>heritage assets</i> .....	134
Tabela 12 – Representatividade dos <i>heritage assets</i> sobre o AT (2015/2016) .....	136
Tabela 13 – Representatividade dos <i>heritage assets</i> sobre o ANC (2015/2016)....	137
Tabela 14 – Contabilização de <i>heritage assets</i> comprados .....	139
Tabela 15 – Contabilização de <i>heritage assets</i> doados .....	140
Tabela 16 – Mensuração dos <i>heritage assets</i> doados .....	141
Tabela 17 – Base para mensuração dos <i>heritage assets</i> doados .....	142
Tabela 18 – Mensuração dos <i>heritage assets</i> adquiridos em momentos anteriores .....	144
Tabela 19 – Mensuração subsequente .....	145
Tabela 20 – Justificativas para adoção do Modelo de Custo .....	146
Tabela 21 – Depreciação dos <i>heritage assets</i> .....	147
Tabela 22 – Método de depreciação dos <i>heritage assets</i> .....	148
Tabela 23 – Justificativas para a não depreciação dos <i>heritage assets</i> .....	150
Tabela 24 – <i>Impairment</i> dos <i>heritage assets</i> .....	152
Tabela 25 – Último ano da reavaliação .....	153
Tabela 26 – Ganho (perda) com reavaliação em 2015/2016 .....	154
Tabela 27 – Impacto da reavaliação no período 2015/2016.....	154
Tabela 28 – Periodicidade da reavaliação .....	155
Tabela 29 – Base para reavaliação dos <i>heritage assets</i> .....	157
Tabela 30 – Combinação de base para reavaliação dos <i>heritage assets</i> .....	158
Tabela 31 – Participação de avaliadores externos na reavaliação .....	160

Tabela 32 – Utilização da técnica de amostragem na reavaliação .....	161
Tabela 33 – Caracterização do reconhecimento parcial.....	162
Tabela 34 – Justificativa para capitalização parcial ou não capitalização dos <i>heritage assets</i> .....	164
Tabela 35 – Evidenciação de informações adicionais <i>versus</i> Abordagem de capitalização .....	169
Tabela 36 – Informações adicionais evidenciadas pelos museus.....	170

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>13</b>
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E PROBLEMA.....	13
1.2 OBJETIVOS.....	17
<b>1.2.1 Objetivo Geral .....</b>	<b>17</b>
<b>1.2.2 Objetivos Específicos .....</b>	<b>17</b>
1.3 TESE.....	18
1.4 DELIMITAÇÃO DO TEMA .....	18
1.5 RELEVÂNCIA DO ESTUDO.....	19
1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO .....	22
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>23</b>
2.1 DEFINIÇÃO DE <i>HERITAGE ASSETS</i> .....	23
2.2 TRATAMENTO CONTÁBIL DOS <i>HERITAGE ASSETS</i> .....	27
2.3 NORMAS CONTÁBEIS APLICÁVEIS AOS <i>HERITAGE ASSETS</i> .....	37
<b>2.3.1 Normas Contábeis Aplicáveis aos <i>Heritage Assets</i> na Austrália.....</b>	<b>39</b>
<b>2.3.2 Normas Contábeis Aplicáveis aos <i>Heritage Assets</i> na Nova Zelândia .....</b>	<b>42</b>
<b>2.3.3 Normas Contábeis Aplicáveis aos <i>Heritage Assets</i> no Reino Unido.....</b>	<b>47</b>
<b>2.3.4 Comparativo das Normas Contábeis Aplicáveis aos <i>Heritage Assets</i>.....</b>	<b>50</b>
2.3 TEORIA INSTITUCIONAL .....	55
<b>2.3.1 Vertentes da Teoria Institucional .....</b>	<b>55</b>
<b>2.3.2 Fundamentos da Nova Sociologia Institucional (NSI) .....</b>	<b>58</b>
<b>2.3.3 A Nova Sociologia Institucional e os Estudos em Contabilidade .....</b>	<b>73</b>
<b>3 METODOLOGIA .....</b>	<b>98</b>
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA .....	98
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA .....	99
3.3 COLETA, TRATAMENTO E ANÁLISE DE DADOS.....	103
3.4 LIMITAÇÕES DO MÉTODO .....	120
<b>4 ANÁLISE DOS RESULTADOS.....</b>	<b>122</b>
4.1 CARACTERÍSTICAS DOS MUSEUS.....	122
4.2 TRATAMENTO CONTÁBIL DOS <i>HERITAGE ASSETS</i> .....	134
<b>4.2.1 Tratamento Contábil dos <i>Heritage Assets</i> Capitalizados .....</b>	<b>136</b>
<b>4.2.2 Tratamento Contábil dos <i>Heritage Assets</i> Não Capitalizados .....</b>	<b>162</b>
<b>4.2.3 Informações Adicionais Evidenciadas .....</b>	<b>168</b>

4.3 ANÁLISE COMPARATIVA DOS MUSEUS .....	173
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>212</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>224</b>
<b>APÊNDICE A – RELAÇÃO DE MUSEUS INVESTIGADOS NA AUSTRÁLIA .....</b>	<b>234</b>
<b>APÊNDICE B – RELAÇÃO DE MUSEUS INVESTIGADOS NA NOVA ZELÂNDIA .....</b>	<b>236</b>
<b>APÊNDICE C – RELAÇÃO DE MUSEUS INVESTIGADOS NO REINO UNIDO... </b>	<b>237</b>
<b>APÊNDICE D – ROTEIRO DE COLETA DE DADOS .....</b>	<b>242</b>
<b>APÊNDICE E – REAVALIAÇÃO DOS <i>HERITAGE ASSETS</i> .....</b>	<b>245</b>
<b>APÊNDICE F – TABELA VERDADE AUSTRÁLIA, NOVA ZELÂNDIA E REINO UNIDO .....</b>	<b>262</b>
<b>APÊNDICE G – QCA AUSTRÁLIA, NOVA ZELÂNDIA E REINO UNIDO .....</b>	<b>263</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo, apresentam-se a contextualização e definição do problema, os objetivos geral e específicos, a formulação da tese, a delimitação do tema e a relevância da pesquisa realizada.

### 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E PROBLEMA

A definição de critérios para que ativos, de um modo geral, sejam adequadamente reconhecidos nos relatórios contábeis nem sempre é uma tarefa fácil. Para Craig, Taonui e Wild (2012, p. 1025), “a mensuração da riqueza é um desafio permanente e inerente à profissão contábil”, sendo que a maior dificuldade está em definir que valores devem ser atribuídos aos ativos e passivos que a compõem.

Quando esses ativos possuem atributos peculiares, como ocorre com os *heritage assets (HA)*, essa tarefa pode apresentar-se de forma ainda mais complexa. De acordo com Biondi e Lapsley (2014), as características desses bens podem dificultar o seu tratamento contábil na medida em que: (a) normalmente eles não possuem preço de compra ou custo de aquisição equivalente; (b) seu valor financeiro, baseado apenas no mercado, não reflete o seu valor em termos culturais, ambientais, educacionais e históricos; (c) via de regra, existem proibições ou restrições que impedem a sua venda; (d) são insubstituíveis e incomparáveis; e (e) possuem vida útil duradoura.

Nesse cenário, a importância de discussões acerca da contabilidade de *heritage assets* tem crescido nos últimos tempos, principalmente devido às alterações definidas para a contabilização das operações realizadas por entidades públicas, que começaram a ser desenhadas por volta de 1980 e 1990 (WILD, 2013) e que levaram à migração do regime de caixa para o regime de competência (*full accrual accounting*).

A aplicação do regime de competência, visando qualificar as decisões em busca de maior eficiência e efetividade do setor público, bem como o aumento da transparência e a qualidade da prestação de contas, trouxe alterações significativas para o cenário contábil das instituições públicas (ELLWOOD; GREENWOOD, 2016). De acordo com Aversano e Ferrone (2012), a necessidade de as instituições

públicas se apresentarem de forma responsável frente aos *stakeholders* levou à busca pela melhoria dos relatórios financeiros com a disponibilização de mais informações sobre os ativos em poder dos governos, destacando-se, dentre estes, os *heritage assets*, uma categoria particularmente importante para a sociedade.

Contudo, deve-se mencionar que as entidades do setor público não são as únicas detentoras de *heritage assets*, pois esses ativos também podem ser administrados por outras entidades sem finalidade lucrativa que, por meio do uso de recursos oriundos do Estado ou obtidos junto à sociedade a partir de doações, por exemplo, viabilizam a sua manutenção e disponibilização para acesso público.

Logo, não apenas entidades governamentais são desafiadas a escolher corretamente os critérios para o adequado tratamento contábil desses ativos, pois outras entidades independentes do setor público também precisam prestar contas à sociedade acerca dos *heritage assets* que estão sob a sua administração.

Apesar das mencionadas necessidades de qualificação da gestão, transparência e prestação de contas, atualmente não é possível encontrar, na literatura que trata dos possíveis caminhos a serem seguidos para o reconhecimento, mensuração e divulgação dos *heritage assets*, um consenso sobre quais seriam as práticas adequadas. Entre os estudiosos do tema, pode-se encontrar aqueles que defendem o seu reconhecimento no Balanço Patrimonial e aqueles que acreditam que isso não é possível sem que a situação econômico-financeira da entidade detentora desses ativos seja distorcida (ver, por exemplo, Aversano e Christiaens, 2014). Da mesma forma, diversas são as bases de mensuração analisadas e, na maioria das vezes, criticadas (CARNEGIE; WOLNIZER, 1995; PORTER, 2004; LANDRIANI; POZZOLI, 2014, entre outros). Já no que diz respeito às informações a serem divulgadas, observa-se que tanto a divulgação de informações financeiras como não financeiras é recomendada, embora ainda se tenha clareza de quais são elas (BARKER, 2006; OUDA, 2014; WILD, 2013).

A falta de consenso observada nos estudos acadêmicos também é percebida quando as normas contábeis aplicáveis aos *heritage assets* são consultadas, talvez porque a ciência contábil ainda não tenha conseguido oferecer resposta definitiva para essa questão.

Nesse cenário, apenas como exemplo, podem ser citadas as normas contábeis de países como a Austrália, Canadá, Estados Unidos, Nova Zelândia e

Reino Unido, indicados por muitos autores (OUDA, 2014; WILD, 2013; BIONDI; LAPSLEY, 2014; ELLWOOD; GREENWOOD, 2016, entre outros) como os precursores da adoção do regime de competência no setor público. Enquanto as normas canadenses e americanas estabelecem que as informações relacionadas a esses ativos devem ser evidenciadas apenas em notas explicativas, sem, portanto, apresentar valores monetários, os padrões australianos, neozelandeses e ingleses requerem que esses elementos sejam capitalizados.

No âmbito internacional, o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), responsável pela emissão das normas contábeis aplicáveis ao setor público, também não tem uma resposta definitiva. Atualmente, orientações sobre a contabilização dos *heritage assets* constam apenas no *IPSAS 17- Property, Plant and Equipment*, que permite, mas não exige, o reconhecimento desses ativos. O IPSASB iniciou a discussão de um padrão específico para *heritage assets* em 2006. Contudo, em 2007, após a análise das respostas ao documento de consulta, reconheceu que uma discussão mais aprofundada ainda seria necessária para determinar os próximos passos do projeto (BIONDI; LAPSLEY, 2014). Devido a outras prioridades, a discussão esteve parada até 2016, quando o organismo iniciou um trabalho que culminou no desenvolvimento do *Consultation Paper - Financial Reporting for Heritage in the Public Sector*, emitido em abril de 2017 e que poderá dar origem a novas orientações a partir de 2019 (IPSASB, 2017).

De qualquer forma, a despeito da falta de orientação específica no cenário internacional e das dificuldades que possam existir mesmo em países que possuem padrões contábeis voltados para esse tema, entidades reconhecem, mensuram e evidenciam esse tipo de ativo, decidindo, a partir do que a norma aplicável permite, se reconhecem ou não determinado *heritage asset*, bem como qual o método de mensuração utilizado e quais informações relacionadas são divulgadas.

Nesse cenário de incerteza, e tendo em vista que as próprias normas oferecem flexibilidade para que sejam realizadas escolhas contábeis, diferentes procedimentos podem ser verificados, conforme revelam as pesquisas de West e Carnegie (2010), Carnegie, Sidaway e West (2013), Adam, Mussari e Jones (2011) e Rua e Buch Gómez (2012), que figuram entre poucos estudos que tratam, de forma empírica, dessas questões.

Assume-se, portanto, a possibilidade de existência de um cenário heterogêneo, seja entre países, na medida em cada um pode adotar uma norma

com abordagem diferente, seja dentro dos países, uma vez que as entidades podem seguir caminhos distintos (escolhas contábeis) dentro do escopo de uma mesma norma. Além disso, dentro dessa configuração, é presumível que existam grupos de entidades que se assemelhem no que diz respeito às escolhas realizadas.

Olhando essa realidade pela perspectiva institucional e, mais especificamente, levando em conta os fundamentos da Nova Sociologia Institucional (NSI), é possível conjecturar que tais escolhas sofrem influência das pressões advindas de fatores externos às entidades detentoras dos *heritage assets*, uma vez que o Estado, as profissões e outras entidades do mesmo campo organizacional são capazes de direcionar a adoção de determinadas práticas contábeis.

Isso, pois, segundo Carpenter e Feroz (1992), a Teoria Institucional estabelece que interesses, objetivos e ações de elementos externos a uma organização são criticamente importantes na compreensão das suas escolhas contábeis e, nessa lógica, Mezas (1990) indica que o modelo institucional direciona a atenção para as entidades no ambiente organizacional que determinam as práticas adotadas.

Moll, Burns e Major (2006), por sua vez, afirmam que a Contabilidade sofre influência do seu contexto institucional, sendo que pode-se buscar *insights* da NSI para explicar como a adoção de determinado sistema contábil pode ser compreendida a partir da necessidade que as organizações possuem de responder às pressões externas, ainda que em detrimento do aumento da eficiência interna.

Adicionalmente, com base no que explicam Dias Filho e Machado (2012, p. 33), nesse contexto tem-se a “percepção de que as aplicações e características dos mecanismos contábeis nem sempre são definidas por motivações objetivas e racionais, especialmente quando se trata da escolha de normas, definição de métodos etc.”. Isso significa que nem sempre as escolhas são feitas com o objetivo de subsidiar o processo decisório, ou seja, a contabilidade passa a atuar “como instrumento de legitimação de decisões já tomadas”.

Tal fato pode ser especialmente verdade em instituições públicas ou sem finalidade lucrativa, uma vez que, quando se trata de legitimidade, “organizações com objetivos ambíguos e medidas de desempenho pouco claras tem maior necessidade de garantir sua adequação social e econômica recorrendo a rituais geradores de legitimidade”. Nesses casos, “não há lucro líquido para medir o desempenho, reação nos preços das ações para avaliar a reação do investidor e as

recompensas da administração não estão diretamente vinculadas aos números contábeis reportados” (CARPENTER; FERROZ, 1992, p. 621).

Diante do exposto e do fato de que a literatura não evidencia estudos que investiguem, de forma comparativa e abrangente, as semelhanças e diferenças presentes nessas normas e na forma como elas são implementadas pelas entidades, bem como os fatores capazes de influenciar esse processo, este estudo tem como foco de investigação a realidade dos países pioneiros na adoção de normas sobre *heritage assets* e que requerem o seu reconhecimento – Austrália, Nova Zelândia e Reino Unido – a partir da análise dos museus. Tais organizações são naturalmente detentoras de *heritage assets*, uma vez que, segundo o *International Council of Museums (ICOM)*, podem ser definidas como

uma instituição permanente, sem finalidade lucrativa, a serviço da sociedade e do seu desenvolvimento, aberto para o público, que adquire, conserva, pesquisa, comunica e exhibe *heritages* tangíveis e intangíveis da humanidade e seu ambiente para os propósitos de educação, estudo e diversão (ICOM, 2018a).

Propõe-se a abordagem do tema sob a perspectiva institucional e, mais especificamente, da Nova Sociologia Institucional (NSI), buscando resposta para o seguinte problema de pesquisa: Quais tensões institucionais influenciam o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos *heritage assets* em museus australianos, neozelandeses e ingleses?

## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1 Objetivo Geral

Tendo em vista o problema de pesquisa apresentado, o objetivo geral do estudo é explicar as diferentes tensões institucionais que influenciam o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos *heritage assets* em museus australianos, neozelandeses e ingleses.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

Para consecução do objetivo geral, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- a) descrever as características dos museus que permitem verificar a extensão com que essas organizações estão sujeitas às pressões institucionais;
- b) descrever de que forma os *heritage assets* são reconhecidos, mensurados e evidenciados pelos museus foco da pesquisa; e
- c) caracterizar a relação entre as características dos museus investigados e a abordagem de capitalização dos *heritage assets*.

### 1.3 TESE

Considerando a contextualização do tema, o problema de pesquisa e os objetivos, a tese definida neste estudo é: o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação dos *heritage assets* são influenciados pelas pressões institucionais presentes no campo organizacional do qual fazem parte os museus investigados.

### 1.4 DELIMITAÇÃO DO TEMA

Os *heritage assets* podem ser entendidos como os ativos tangíveis ou intangíveis que possuem qualidades históricas, artísticas, científicas, tecnológicas, geofísicas e ambientais (FRC, 2015) e, portanto, não estão restritos às coleções administradas por museus, pois podem, por exemplo, compor coleções em poder de bibliotecas ou ser representados por monumentos e parques arqueológicos, entre outros. Contudo, por ser necessário definir um escopo para realização da pesquisa, tem-se como foco de análise apenas os *heritage assets* mantidos por museus. Adicionalmente, a pesquisa limita-se à discussão do tratamento contábil dos ativos tangíveis, na medida em que são estes que predominam nas entidades investigadas.

No que diz respeito ao período proposto para realização do estudo, são analisadas as demonstrações contábeis referentes ao ano de 2015/2016. Dessa forma, esta pesquisa não abrange outros períodos, assim como não contempla informações divulgadas em outros relatórios que não tenham caráter contábil ou no site institucional dos museus que fazem parte da amostra.

Além disso, ainda que, segundo Moll, Burns e Major (2006), sejam três as vertentes da Teoria Institucional que exercem maior influência na pesquisa contábil – (1) *New Institutional Economics* (NIE), ou Nova Economia Institucional (NEI); (2) *Old*

*Institutional Economics* (OIE), ou Velha Economia Institucional (VEI); e (3) *New Institutional Sociology* (NIS), ou Nova Sociologia Institucional (NSI) –, tendo em vista o objetivo geral proposto, a perspectiva a partir da qual os achados desta pesquisa são explorados é a NSI, ou seja, está fora do alcance do estudo a discussão da NEI e da VEI.

Finalmente, considerando as diversas questões envolvidas no tratamento contábil dos ativos investigados, não é objetivo desta pesquisa determinar a melhor abordagem, limitando-se a analisar as práticas adotadas pelos museus pesquisados.

### 1.5 RELEVÂNCIA DO ESTUDO

Como já mencionado, a definição de critérios apropriados para a contabilização de *heritage assets* é tema controverso. Ainda que alguns países como Austrália, Nova Zelândia e Reino Unido já realizem a contabilização desses ativos considerando os princípios contábeis geralmente aceitos, acadêmicos e as próprias instituições responsáveis pela administração dos *heritage assets* continuam lançando dúvidas a respeito do tratamento contábil empregado (BARTON, 2005).

Por exemplo, para Porter (2004), a análise crítica da adoção de métodos tradicionais (custo histórico, valor de reposição, valor realizável líquido) na mensuração dos *heritage assets* expõe a fraqueza dessas metodologias, uma vez que se baseiam em custos identificáveis ou mercados ativos, fatores geralmente inexistentes no contexto desse tipo de bem.

Apesar da existência de artigos, guias técnicos, tratados acadêmicos, normas e outras orientações para a contabilização dos *heritage assets*, ainda não há um procedimento definitivo e, como consequência, existe uma ampla variação no tratamento contábil destes elementos, resultando em um alto nível de variabilidade e subjetividade na sua mensuração econômica. Tal falta de consistência, por sua vez, prejudica a qualidade da informação contábil, que, ao não apresentar características como relevância, consistência, comparabilidade e verificabilidade, deixa de ser útil para o seu usuário (WILD, 2013).

Da mesma forma, Biondi e Lapsley (2014) afirmam que ainda faltam orientações precisas sobre os critérios contábeis a serem adotados para os *heritage assets*, o que prejudica o alcance de um nível mínimo de transparência nos relatórios contábeis disponibilizados pelas entidades que os detêm. Aversano e

Christiaens (2014), por sua vez, expõem que é possível observar um debate científico efervescente, pois não há consenso na literatura sobre quais seriam os critérios contábeis mais indicados.

Sendo assim, tem-se que ainda é preciso refletir sobre as características dos *heritage assets*, considerando-se não apenas os seus atributos financeiros, mas também sociais e de importância cultural, ambiental, hereditária e educacional para que se chegue a um consenso a respeito da forma como devem ser tratados pela Contabilidade.

Logo, esta pesquisa justifica-se pela necessidade de discussão sobre o estabelecimento de critérios adequados para o reconhecimento, mensuração e evidenciação desses bens com características tão específicas, pois, só a partir daí será possível considerar a sua inclusão nos relatórios contábeis das entidades que os administram sem incorrer no risco de distorcer as informações fornecidas aos usuários.

Entende-se que um primeiro passo para essa discussão é compreender o que já preveem as normas contábeis que se dedicam a esse tema, assim como quais são os critérios efetivamente adotados pelas entidades que estão sujeitas a essas normatizações, principalmente porque a escassa literatura empírica, já mencionada, revelou um aparente descolamento entre as normas e a prática.

Pesquisas desse tipo são relevantes porque, conforme afirmam West e Carnegie (2010, p. 203), a extensão da aplicação da contabilidade por competência em organizações do setor público, incluindo também as entidades sem finalidade lucrativa, e, particularmente, da contabilização de ativos, representa uma nova fronteira da prática contábil. Para os autores, “tais configurações fornecem oportunidades para a observação e análise do desenvolvimento de técnicas contábeis”. Isso, pois, nesse cenário a investigação se localiza nas “margens da Contabilidade”, onde os estados de desordem da prática são mais evidentes, na medida em que não há um consenso entre os preparadores ou reguladores que acabe por levar a uma padronização.

Nas margens da Contabilidade, explicam, “práticas existentes podem ser tensionadas e esticadas” de forma que elas se transformam em uma nova prática ou são abandonadas em favor de outras abordagens. É justamente nas margens da Contabilidade “que a disciplina está em efervescência, e onde o foco da observação

pode resultar em novos *insights* para o seu desenvolvimento e expansão” (WEST; CARNEGIE, 2010, 203).

West e Carnegie (2010, p. 222) encorajam a realização de pesquisas que examinem as circunstâncias e as implicações das mudanças decorrentes da adoção da contabilidade por competência no setor público. Para os autores, estudos dessa natureza “podem revelar outras margens caóticas da prática contábil e, portanto, ajudar a delinear os limites pragmáticos da técnica convencional de contabilidade por competência”.

Dessa forma, as contribuições do estudo podem ser identificadas de duas maneiras. Primeiramente, em linha com o que estabelecem West e Carnegie (2010), ao analisar as práticas que se tornaram difundidas a despeito do que preveem as normas, o estudo contribui para a compreensão dos limites de aplicação dos padrões vigentes, levando a reflexões sobre quais tratamentos são mais adequados no contexto das organizações investigadas. Em segundo lugar, ao permitirem o entendimento dos fatores que influenciam determinadas práticas, os resultados da pesquisa podem ser importantes para os organismos reguladores, uma vez que é preciso reconhecer que fatores institucionais, e não apenas econômicos, são relevantes para o desenvolvimento e difusão de padrões contábeis (BOOLAKY; SOOBAROYEN, 2017).

De maneira complementar, além de buscar respostas para o problema proposto nesta pesquisa, espera-se contribuir com a ampliação do uso de abordagens sociológicas nos estudos contábeis, bem como da Análise Comparativa Qualitativa (QCA, do inglês *Qualitative Comparative Analysis*). Isso porque, principalmente no Brasil, a Teoria Institucional está presente predominantemente em estudos contábeis realizados na área gerencial (GUERREIRO et al., 2005; GUERREIRO; FREZATTI; CASADO, 2006; GUERREIRO; PEREIRA; FREZATTI, 2008; BOFF; BEUREN; GUERREIRO, 2008; OYADOMARI et al. 2008; ZUCCOLOTTO; MELO SILVA; EMMENDOERFER, 2010; BARBOSA NETO; COLAUTO, 2010, entre outros), enquanto a QCA, apesar de seu potencial como método de pesquisa na área de Gestão e Negócios, tem utilização ainda inexpressiva no país (DIAS, 2015).

## 1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO

Este trabalho é composto por cinco capítulos principais. No primeiro, tem-se a Introdução, na qual apresentam-se a contextualização do tema e problema de pesquisa, bem como os objetivos, a formulação da tese, a delimitação e a relevância da pesquisa.

No segundo capítulo, Referencial Teórico, consta a revisão dos estudos que servem de base para as análises propostas. Apresentam-se, principalmente, as definições de *heritage assets* e os aspectos relacionados ao seu reconhecimento, mensuração e divulgação, considerando o exposto na literatura acadêmica e nas normas contábeis aplicáveis. Aborda-se, também, a Teoria Institucional, com destaque para a NSI, seus fundamentos e as pesquisas contábeis desenvolvidas sob essa perspectiva.

No capítulo seguinte, Metodologia, trata-se do delineamento da pesquisa, descreve-se a sua população e amostra, bem como os procedimentos adotados para coleta, tratamento e análise de dados. Indica-se, também, quais são as limitações do método utilizado.

Finalmente, no quarto capítulo, apresenta-se a discussão dos resultados e, no capítulo final, constam as considerações finais e recomendações para estudos futuros, seguidas das referências e apêndices.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo apresentam-se as definições de *heritage assets* presentes na literatura pesquisada, bem como os diferentes entendimentos a respeito do tratamento contábil desses ativos, destacando-se as normas contábeis aplicáveis nos países foco do estudo. Aborda-se, também, a Teoria Institucional, com ênfase nos fundamentos da *New Institutional Sociology* (NIS) ou Nova Sociologia Institucional (NSI), bem como os estudos em Contabilidade desenvolvidos sob essa perspectiva.

### 2.1 DEFINIÇÃO DE *HERITAGE ASSETS*

Não existe uma definição legal, formal ou contábil única de *heritage assets* (WILD, 2013; BIONDI; LAPSLEY, 2014). “É mais fácil nomear esses ativos do que defini-los em uma estrutura conceitual ou padrão contábil, mesmo em uma única língua” (ADAM; MUSSARI; JONES, 2011).

Segundo Barker (2006), *heritage assets* são elementos de difícil definição, sendo que são diferentes dos demais ativos porque o seu valor deriva do fato de que não podem ser reproduzidos ou substituídos e porque é improvável que sejam negociados.

Mautz (1981) foi um dos primeiros pesquisadores a contribuir com as discussões sobre *heritage assets* (ELLWOOD; GREENWOOD, 2016). Inicialmente, o autor propôs a classificação desses bens como passivos, na medida em que consomem fluxos de caixa ao invés de gerá-los. Posteriormente, em função das críticas recebidas, apresentou a definição de “facilidades”, ou *facilities*, entendidas como os bens necessários para que as entidades sem finalidade lucrativa possam exercer suas atividades e que são adquiridos para facilitar a transferência de recursos para membros externos a elas. Nesse sentido, não existe um passivo, mas tem-se um comprometimento da entidade em continuar aceitando a saída de fluxos de caixa (MAUTZ, 1988).

Em contraponto ao conceito de *facilities* proposto por Mautz (1988), Pallot (1990, p. 85) sugere o emprego do termo ativos comunitários (*community assets*) com o objetivo de “chamar a atenção para o aspecto social/de propriedade dos ativos e diferenciar os direitos de propriedade comunitários

dos direitos das unidades governamentais ou das entidades individuais”. A autora defende que tais bens sejam apresentados de forma segregada dos demais ativos operacionais da entidade, e explica que esses elementos apresentam as seguintes características: (a) os ativos são mantidos sem o objetivo de geração de fluxos de caixa positivos, pois seus objetivos são sociais e não comerciais; (b) estão disponíveis para toda a comunidade; e (c) em função da inexistência de um mercado para esse tipo de bem ou devido à necessidade de preservação dos interesses sociais, os ativos comunitários não estão disponíveis para venda.

Outro conceito, apresentado por Barton (2000, p. 220), é o de *public heritage facilities* (PHF), que “compreende ativos físicos que uma comunidade pretende preservar indefinidamente devido à sua importância cultural, histórica, recreativa ou ambiental”. Esses elementos são mantidos com propósitos comunitários e não com o propósito de administração do governo ou geração de receitas. Os ativos pertencem à nação, mas são administrados pelo governo, que é o seu fiel depositário, para o benefício da sociedade.

Para o autor, considerando-se os propósitos contábeis, as seguintes características inerentes às *public heritage facilities* são importantes: (a) não visam ganhos financeiros e não são utilizadas nas atividades do governo; (b) as fontes de financiamento são os tributos e/ou doações e cobranças de usuários, quando são realizadas, contribuem com uma pequena parte do valor necessário para manutenção dessas *facilities*; (c) devido aos seus atributos especiais, são mantidas em boas condições perpetuamente para que as gerações presentes e futuras possam usufruir delas; (d) não estão disponíveis para a venda; (e) os benefícios fluem para os seus usuários (público) e não para a entidade gestora; e (f) o público é encorajado a ser usuário através de materiais promocionais e do acesso livre ou de entradas a valores baixos.

Barton (2005) também apresenta o conceito de *public heritage assets* (PHA) e explica que tais elementos são únicos e, por essa razão, o governo dispensa a eles um tratamento especial, garantindo o acesso indiscriminado do público, seja a partir da cobrança de determinada quantia ou gratuitamente. Via de regra, não são as taxas cobradas da população que financiam a existência desses bens, pois, na medida em que são mantidos com propósitos sociais e

não para a geração de receita, o governo opta por financiá-los principalmente a partir da cobrança de tributos.

As condições que diferenciam os *public heritage assets* dos bens privados estão relacionadas ao fato de que possuem consumo não-rival e não-excludente. Não-rival porque ainda que pessoas visitem os museus, galerias de arte, etc., o volume de serviços disponíveis para os outros usuários potenciais não sofre alterações. Não-excludentes, pois, todos os cidadãos possuem direitos iguais de acesso aos benefícios gerados por um bem, e nenhum cidadão tem a capacidade de impedir o acesso de outro, uma vez que não tem o direito de propriedade sobre o ativo (BARTON, 2005).

Barton (2005) explica que as empresas privadas não podem fornecer bens sob essas condições, pois se cobrassem o valor necessário para recuperar os custos de disponibilizá-los para todos os usuários, os preços seriam proibitivos e anulariam os seus objetivos sociais. A única solução é estes bens serem disponibilizados pelo governo, que tem condições de financiá-los coletivamente a partir da cobrança de tributos.

A essas características, Christiaens et al. (2012) acrescentam a indicação de que estes ativos, ao invés de possuírem *status* econômico, possuem *status* social, uma vez que seus benefícios fluem para a sociedade e que eles não possuem valor financeiro, pois foram retirados do mercado pelo governo. Para os autores, é o *status* social que define a forma como esses bens devem ou não ser contabilizados.

Além das definições presentes na literatura, cabe destacar que, recentemente, diversos organismos contábeis tentaram propor uma definição para *heritage assets* com o objetivo de definir o escopo contábil de suas normas (LANDRIANI; POZZOLI, 2014).

O *FRS 102 - The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland*, emitido pelo *Financial Reporting Council* (FRC), por exemplo, estabelece que *heritage assets* podem ser definidos como “ativos tangíveis ou intangíveis com qualidades históricas, artísticas, científicas, tecnológicas, geofísicas e ambientais que são mantidos principalmente pela sua contribuição ao conhecimento e à cultura” (FRC, 2015, p. 333). Com exceção do fato de ter incluído a possibilidade de que *heritage assets* se apresentem também na forma de ativos intangíveis, essa definição não é

diferente daquela apresentada no *Financial Reporting Standard 30: Heritage Assets* em vigor até 2014 no Reino Unido. Dessa forma, assim como o FRS 30, o FRS 102 requer que um ativo que se encaixe na categoria de *heritage asset* não tenha apenas um valor artístico ou cultural, mas, também, que seja usado em benefício do crescimento cultural dos interessados (LANDRIANI; POZZOLI, 2014).

O *PBE IPSAS 17 - Property, Plant And Equipment*, emitido pelo *External Reporting Board* (XBR) e vigente na Nova Zelândia, por sua vez, esclarece que os ativos descritos como *heritage assets* são assim definidos em função do seu significado cultural, ambiental e histórico. Além disso, a norma esclarece que os seguintes fatores caracterizam esses bens: (a) valores de mercado, exclusivamente, têm poucas chances de refletir plenamente o valor desses ativos; (b) a venda desses ativos pode estar proibida ou pelo menos restrita por determinações legais e/ou estatutárias; (c) esses bens são insubstituíveis; (d) ainda que a condição física se deteriore com o passar do tempo, esses ativos tendem a se valorizar; (e) a vida útil é de difícil estimação; e (f) normalmente esses ativos não são mantidos pela sua capacidade de gerar fluxos de caixa, até mesmo porque obstáculos legais ou sociais podem restringir o seu uso com essa finalidade.

Já segundo o item 15 do *Statement of Federal Financial Accounting Standards 29: Heritage Assets and Stewardship Land*, emitido pelo *Federal Accounting Standards Advisory Board* (FASAB) e aplicável nos Estados Unidos, *heritage assets* podem ser definidos como “propriedades, plantas e equipamentos (PP&E) que são únicos por uma ou mais das seguintes razões: significância histórica ou natural; importância cultural, educacional ou artística (ou seja, estética); ou características arquitetônicas significativas” (FASAB, 2017, p. 1073). O SFFAS 29 explica que os *heritage assets* podem ser colecionáveis, que são aqueles mantidos para exibição (coleções de museus, coleções de arte e acervos de biblioteca), e não colecionáveis, tais como parques, memoriais, monumentos e construções.

No âmbito das normas internacionais, atualmente, a definição de *heritage assets* está prevista no *IPSAS 17- Property, Plant and Equipment* emitido pelo *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS) que, em

seus itens 9 e 10, traz a mesma definição já apresentada para o PBE IPSAS 17 da Nova Zelândia.

Contudo, o IPSASB lançou, em abril de 2017, o *Consultation Paper - Financial Reporting for Heritage in the Public Sector*. Nesse documento, que tem como objetivo discutir o reconhecimento e a apresentação dos *heritage assets*, a visão preliminar do organismo é de que as seguintes características distinguem o que denominaram de *heritage items* de outros fenômenos:

*Heritage items* são itens que se destinam a serem mantidos indefinidamente e preservados para o benefício das gerações presentes e futuras devido à sua raridade e/ou significância em relação, mas não limitando-se a suas características arqueológicas, arquitetônicas, agrícolas, artísticas, culturais, ambientais, históricas, naturais ou científicas (IPSASB, 2017).

Aqui, cabe destacar que no *Consultation Paper* o IPSASB utiliza, inicialmente, o termo *heritage items*, pois a definição de que esses elementos são ativos também está sob consulta.

Verifica-se, a partir dos autores e normas citados e também do fato trazido a respeito da terminologia adotada pelo IPSASB, que são diversas as descrições propostas para a definição de *heritage assets* e que nem mesmo os organismos contábeis possuem um conceito único. Diante dessa realidade, Biondi e Lapsley (2014) afirmam que a dificuldade em formular uma definição comum revela os desafios enfrentados para o fornecimento de informações contábeis sobre esses bens.

Além disso, a análise das definições apresentadas indica que as características inerentes a esses ativos podem dificultar a definição do tratamento contábil adequado no que diz respeito ao seu reconhecimento, mensuração e evidenciação de informações relacionadas a esses itens.

## 2.2 TRATAMENTO CONTÁBIL DOS *HERITAGE ASSETS*

Buch Gómez e Cabaleiro Casal (2008) afirmam que os *heritage assets* correspondem a uma categoria de ativos que figura entre as mais complexas quando se trata da incorporação ao sistema contábil. Nesse sentido, afirma Ouda (2014), a literatura dos últimos 25 anos tem revelado a problemática

envolvendo a contabilidade de *heritage assets* sem que se chegue a uma visão comum.

Da mesma forma, Hooper, Kearins e Green (2005) explicam que existem diversas questões a serem analisadas e discutidas na contabilização dos ativos de um modo geral, mas indicam que a contabilidade para *heritage assets* pode ser vista de forma ainda mais problemática, na medida em que esse bem está sujeito a diferentes tratamentos, definidos por diferentes órgãos reguladores, sem que haja um consenso entre os estudiosos sobre a maneira mais adequada de considerá-los na contabilidade.

Conforme Aversano e Christiaens (2014), no que diz respeito ao reconhecimento dos *heritage assets*, existem discussões relacionadas à utilidade da inclusão desses itens no balanço. Os autores indicam que diversos organismos contábeis, como os comitês de pronunciamentos contábeis da Nova Zelândia, Austrália e Reino Unido e o IPSASB, por exemplo, entendem que o reconhecimento desses elementos pode aumentar a qualidade das informações contábeis disponibilizadas. Na literatura, por outro lado, existem posicionamentos heterogêneos sobre se e como isso deve ser realizado.

No Quadro 1, constam os diferentes pontos de vista a respeito da definição e reconhecimento dos *heritage assets* encontrados na literatura que trata do tema.

Quadro 1 – Diferentes pontos de vista sobre *heritage assets*

<b>Autores</b>	<b>Diferentes pontos de vista sobre <i>heritage assets</i></b>
Micallef e Peirson (1998)	<i>Heritage assets</i> são considerados ativos e podem ser incluídos no balanço.
Rowles et al. (1998)	<i>Heritage assets</i> deveriam ser registrados no balanço apesar de não cumprir a definição oficial.
Barton (2000)	<i>Heritage assets</i> devem ser representados em uma provisão separada como ativos de serviços.
Pallot (1990), (1992)	<i>Heritage assets</i> devem ser representados em uma categoria separada de ativos como ativos comunitários.
Mautz (1988)	<i>Heritage assets</i> devem ser representados em uma categoria separada de ativos como <i>facilities</i> .
Näsi et al. (2001); Christiaens (2004)	<i>Heritage assets</i> não deveriam ser apresentados no balanço.
Carnegie e Wolnizer (1995)	<i>Heritage assets</i> não são ativos, e seria mais apropriado classificá-los como passivos ou, alternativamente, chamá-los de <i>facilities</i> e mostrá-los separadamente.

Fonte: Aversano e Christiaens (2014, p. 154).

Entre os autores que defendem o reconhecimento dos *heritage assets*, pode-se citar Micallef e Peirson (1997), que acreditam que existem métodos disponíveis e que a mensuração desses elementos é possível. Para esses autores, a representação fiel da situação de uma entidade requer que os *heritage assets*, como ativos, sejam mensurados e incluídos nas demonstrações contábeis.

A despeito da sua natureza não econômica, o reconhecimento faz-se necessário porque a sociedade tem interesses nesses ativos, uma vez que é ela a fornecedora dos recursos utilizados para a sua aquisição e manutenção. Nesse sentido, informações sobre os *heritage assets* controlados por museus, galerias de arte e bibliotecas do setor público são requeridas para: (a) manter o público informado sobre a alocação dos recursos públicos, que são escassos, e sobre as mudanças na alocação desses recursos ao longo do tempo; (b) permitir que os gestores dessas entidades prestem contas e viabilizem a avaliação do seu desempenho; e (c) informar sobre os ativos que não estão em exibição para o público e sobre eventuais possibilidades de redução no número de itens armazenados (MICALLEF; PEIRSON, 1997).

Por outro lado, para Biondi e Lapsley (2014, p. 152), a afirmativa de que os *heritage assets* podem ser mensurados de forma confiável e, portanto, reconhecidos, é contestável. As autoras indicam que “o ato de avaliar estes ativos pode aparentar alcance de transparência, mas os níveis de subjetividade na mensuração servem para obscurecer e não para esclarecer a posição financeira”.

Segundo Ellwood e Greenwood (2016), definir o valor financeiro de um *heritage asset* às vezes pode ser fácil (especialistas em feiras de antiguidades podem fornecer o valor imediatamente), em outras ocasiões pode ser difícil (*Coluna de Nelson* localizada na *Trafalgar Square*) e, em certos casos, pode ser impossível (*Rosetta Stone*). A dificuldade, afirmam, está relacionada ao fato de que são diversas as dimensões de valor a serem consideradas (econômica, cultural, política, estética etc.), bem como são muitas as ferramentas de mensuração. Além disso, ao longo do tempo esses valores podem sofrer alterações, tendo em vista que “são fortemente moldados por fatores contextuais como oportunidades econômicas e tendências culturais” (ELLWOOD; GREENWOOD, 2016, p. 2).

Carnegie e Wolnizer (1995) também defendem que coleções de itens culturais, hereditários e científicos não podem ser mensurados em termos financeiros. Na opinião dos autores, esses elementos sequer satisfazem os critérios para serem reconhecidos como ativos. Ao citarem Adam (1937), afirmam que concordam com o seu ponto de vista, segundo o qual os esforços de se representar as coleções em termos financeiros para que possam ser contabilizadas são vulgares e não passam de uma ficção contábil.

Nesse sentido, o argumento é contra a capitalização dos *heritage assets*, na medida em que a inclusão desses elementos nas demonstrações contábeis não apenas impede a adequada prestação de contas da forma como esses ativos foram geridos em busca do atendimento dos objetivos principais de organizações como museus, como tira o foco das contribuições e resultados atingidos por eles, uma vez que essas questões estão fora do escopo de relatórios contábeis tradicionais (CARNEGIE; WOLNIZER, 1995).

Para Glazer e Jaenicke (1991), as diversas formas com que os itens de uma coleção são adquiridos e a dificuldade de se estimar o seu *fair value* tornam necessário o reconhecimento e a mensuração de um conjunto de atributos com graus de confiança que variam, o que pode prejudicar a qualidade da informação disponibilizada.

Da mesma forma, Ellwood e Greenwood (2016) indicam que, embora, em um primeiro momento, a percepção seja de que o reconhecimento pode aumentar a transparência e contribuir para a prestação de contas, é preciso questionar se, no caso dos *heritage assets*, essa prestação de contas pode, efetiva e apropriadamente, ser realizada através do reconhecimento desses elementos nas demonstrações contábeis. Isso porque, para as autoras, as diversas abordagens para avaliação dos ativos comumente adotadas pela contabilidade possuem problemas quando se trata da mensuração de *heritage assets*.

Esse também é o ponto de vista de Wild (2013), na medida em que a autora indica que ainda que seja consenso que as entidades responsáveis pelos *heritage assets* devem prestar contas sobre a gestão desses bens, a forma como isso deve ocorrer, principalmente em função da problemática envolvendo a mensuração orientada para fins econômicos e que não considera

o valor social, cultural, comunitário e patrimonial desses elementos, ainda é ponto de discussão.

Essa dificuldade fica evidente a partir da revisão da literatura, na qual é possível identificar que são diversas as opções para mensuração de *heritage assets* discutidas e criticadas pelos autores. Um panorama geral é fornecido no Quadro 2.

Quadro 2 – Critérios de mensuração dos *heritage assets* propostos pela literatura

Critério de Mensuração		Principais Limitações
<i>Avaliação Contingente</i> Porter (2004); Manetti e Valeri (2012 apud LANDRIANI; POZZOLI, 2014)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Abordagem simulada;</li> <li>• Avalia quanto as pessoas estariam dispostas a pagar para obter o benefício ou aceitar como compensação por serem privadas desse benefício;</li> <li>• Objetiva mensurar os benefícios do uso (ou não uso) do <i>HA</i>.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Possibilidade de viés nas respostas.</li> </ul>
<i>Custo de Reposição</i> Barton (2005)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Definido com base no valor de substituição do <i>HA</i>.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dadas as suas características peculiares, os <i>HA</i> não podem ser substituídos sem que percam o valor original.</li> </ul>
<i>Custo de Viagem</i> Porter (2004)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Leva em consideração o custo de viagem, que é uma proxy para a taxa de entrada (visitantes). Considera, portanto, a disposição dos usuários em pagar para ter acesso ao <i>HA</i>.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Não mensura os benefícios do não uso.</li> </ul>
<i>Custo Histórico</i> Carnegie e Wolnizer (1995); Barton (2005); Micallef e Peirson (1997); Porter (2004)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Definido a partir dos preços de aquisição dos itens comprados.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Não possuem relevância quando as aquisições são realizadas em momentos distantes;</li> <li>• Custos históricos de coleções são de difícil definição;</li> <li>• Nem sempre um custo está associado à compra de determinado ativo;</li> <li>• A vida útil desses bens é longa ou indefinida, logo, o custo histórico não é capaz de refletir os benefícios desse ativo.</li> </ul>
<i>Fair Value</i> Barton (2005)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Valor que seria recebido pela venda do <i>HA</i> em uma transação não forçada entre participantes do mercado.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Inexiste mercado ativo em função da natureza social dos benefícios e restrições à venda;</li> <li>• O preço de mercado, ainda que identificável, não tem condições de refletir os benefícios sociais do bem,</li> </ul>

		dada a sua transferência para um comprador particular.
<i>Julgamento de Profissionais Especializados</i> Landriani e Pozzoli (2014); Carnegie e Wolnizer (1995)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Avaliações realizadas por especialistas, tais como curadores de museus;</li> <li>• Preferencialmente, a mensuração deve ser feita a partir da busca de consenso entre diversos profissionais.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• As preferências pessoais do avaliador podem influenciar na definição dos valores.</li> </ul>
<i>Valor de Perda</i> Porter (2004)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Perda total que o proprietário pode esperar sofrer se for privado de sua propriedade.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Requer o uso da menor quantia entre o custo de reposição (custo de comprar ou produzir o ativo) e o valor recuperável (maior quantia entre o valor realizável líquido e o valor presente líquido);</li> <li>• O custo de reposição é de difícil mensuração, e é improvável que um valor recuperável positivo possa ser apurado; logo, o valor a ser atribuído seria zero.</li> </ul>
<i>Valor de Troca</i> Carnegie e Wolnizer (1995)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• É a quantia de dinheiro pela qual o HA poderia ser trocado no mercado;</li> <li>• O valor de mercado é objetivo e pode ser verificado por qualquer pessoa interessada e com conhecimento de mercado.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• É discutível, na medida em que os bens não estão livres para serem transacionados pelas entidades mantenedoras.</li> </ul>
<i>Valor em Uso</i> Carnegie e Wolnizer (1995)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Representa o valor de um item para o seu dono. É específico para cada usuário e uso;</li> <li>• Determinado pelo fluxo de caixa líquido que se espera receber do seu uso. Baseado no conhecimento do preço de compra e das características físicas (ou legais) do ativo e em uma expectativa do seu ganho ou poder de receita-produção.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Irrelevante quando o dono do bem não é o usuário – os benefícios derivados do uso não fluem para o mantenedor, mas sim para a sociedade como um todo.</li> </ul>
<i>Valor Nacional</i> Landriani e Pozzoli (2014)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Surge da ideia de que, para os propósitos da administração, “[...] é preferível que o balanço apresente um valor por mais questionável que seja do que nenhum valor” (LANDRIANI; POZZOLI, 2014, p. 2759).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• As informações disponíveis podem ser questionáveis.</li> </ul>
<i>Valor Presente Líquido</i> Gibson (1996 apud PORTER, 2004)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Definido com base nos fluxos de caixa futuros a serem gerados pelo HA, trazidos a valor presente com o uso de uma taxa de desconto.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• A taxa de desconto é de difícil definição, tendo em vista a longa vida útil do ativo e os fluxos de caixa futuros incertos.</li> </ul>

<i>Valor Realizável Líquido Porter (2004)</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Valor líquido que se espera receber a partir da venda do HA.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mercados ativos são raros para esse tipo de bem, e ativos similares não podem ser utilizados devido às características singulares dos <i>heritage assets</i>.</li> </ul>
<i>Valor Recuperável Porter (2004)</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Quantia recuperável representada pelos fluxos de caixa decorrentes do uso contínuo e subsequente alienação do HA.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Não pode ser definido na medida em que inexistem um fluxo de caixa e de vendas.</li> </ul>

Fonte: Pires et al. (2015, p. 629-631).

Ellwood e Greenwood (2016) consideram que ainda que se assuma que os métodos disponíveis permitem, em certa medida, a mensuração dos *heritage assets* de forma confiável, algumas reflexões devem ser realizadas. Assim, questionam se a mensuração de *heritage assets*: (a) pode ser feita de forma confiável considerando-se apenas termos econômicos; (b) é suficiente, uma vez que esses ativos não são mantidos em função dos seus benefícios econômicos futuros; e (c) afeta a percepção desses elementos em termos culturais.

Sendo assim, todas essas questões envolvidas na definição dos critérios de reconhecimento e mensuração dos *heritage assets* tornam complexa a sua inclusão no Balanço Patrimonial, aumentando a necessidade de evidenciação de informações, até mesmo de caráter não financeiro, relacionadas a esses elementos (AVERSANO; CHRISTIAENS, 2014).

Nesse sentido, Barker (2006) defende que, dependendo do tipo de usuário, nem sempre a informação financeira é necessária ou é suficiente. Se for possível assumir que os financiadores e os “amigos” da entidade são os usuários dessas informações, provavelmente eles estão interessados em saber como seus recursos foram usados para proteger, melhorar e disponibilizar os *heritage assets*, e, provavelmente, não estão interessados em saber o seu valor financeiro. Assim, parece improvável que informações sobre o valor contábil desses ativos satisfaçam as suas necessidades.

Carnegie e Wolnizer (1996, p. 85) também defendem que são necessárias informações quantitativas financeiras e não financeiras que podem melhorar a compreensão da sociedade sobre os valores culturais, hereditários, científicos, educacionais etc. das coleções, provavelmente com reflexos favoráveis no que diz respeito aos financiamentos. Nessa direção, os

indicadores propostos pelos autores estão em contraste com o que denominam de “valores fictícios” incluídos nos relatórios financeiros e que “não apenas são sem referência comercial (mercado), mas também tem o potencial de diminuir e invalidar os valores não financeiros (amplamente sociais) destas coleções”.

Da mesma forma, West e Carnegie (2010) apontam que a inclusão de informações financeiras subjetivas e definidas a partir de critérios diversificados e, por vezes, subjetivos e inconsistentes diminui a utilidade das demonstrações contábeis de um modo geral, ou seja, essa iniciativa, ao invés de ajudar, acaba por atrapalhar a avaliação da situação financeira e do desempenho das entidades. Isso, contudo, não significa que as coleções, que incluem os *heritage assets*, não devem ser levadas em consideração, mas sim que as informações fornecidas devem estar em linha com as principais características não financeiras desses ativos, considerando, por exemplo, informações sobre o montante gasto com aquisições ao longo do ano, tamanho das coleções, diversidade, condições atuais e formas de conservação, entre outras.

Também para Ouda (2014), a abordagem contábil adotada atualmente para os *heritage assets*, e que foca na geração de informações financeiras, é inadequada para satisfazer as necessidades dos *stakeholders*, sendo necessário que informações adicionais sejam fornecidas.

Barker (2006) reflete sobre o fato de que a mensuração dos *heritage assets* parece ser um dos casos em que a Contabilidade precisa reconhecer que algumas coisas podem ter valores que são melhor representados de forma não-financeira. Nessa linha, Carnegie e Wolnizer (1996) indicam que a defesa pela inclusão da Contabilidade em contextos nos quais ela não se encaixa é essencialmente equivocada.

Hooper, Kearins e Green (2005, p. 428), ao avaliarem as dúvidas que cercam a contabilização de *heritage assets* em função da sua natureza específica, indicam que é preciso ponderar, inclusive, se os profissionais contábeis, dado o conhecimento limitado que desenvolveram dentro da sua comunidade de prática, são os mais indicados para respondê-las. As autoras finalizam: “Podemos expor a profissão ao ridículo de saber o preço de tudo e o valor de nada?”.

Assim, o exposto até o momento se alinha à visão de Wild (2013). Conforme a autora, a mensuração e a evidenciação de determinados tipos de

ativos são problemáticas. No caso dos *heritage assets*, é possível afirmar que, sem dúvida, esses elementos possuem “valor”, medido em termos culturais. Para seus *stakeholders*, contudo, na maioria das vezes esse atributo não pode ser traduzido em termos monetários de maneira satisfatória. Assim como outros autores mencionados, Wild (2013) afirma que métricas baseadas no mercado são irrelevantes quando se leva em consideração o valor desses ativos para a sociedade e defende que uma estrutura alternativa de medidas relevantes para a comunidade seja desenvolvida.

Observa-se, a partir da discussão apresentada, que, ainda que os autores concordem com a indicação de que é necessário prestar contas a respeito da gestão dos *heritage assets*, não há um ponto de vista único em relação a qual tratamento contábil é mais adequado. Isso porque, conforme Buch Gómez e Cabaleiro Casal (2008), a contabilidade desses elementos ainda é um problema em aberto.

As opiniões diversificadas sobre a im/possibilidade, a (não) obrigatoriedade e o modo de contabilizar os *heritage assets* fazem com que muitos países ainda não tenham adotado padrões que estabeleçam o reconhecimento desses ativos (HOOPER, KEARINS; GREEN, 2005), ao passo que outros já se moveram em direção à sua capitalização.

Nesse sentido, Wild (2013) afirma que, ainda que os *heritage assets* constituam uma classe de ativos importante para as entidades de benefício público em função tanto do seu valor econômico quanto do cultural, no âmbito internacional ainda não existem padrões contábeis específicos para orientar o tratamento contábil desses ativos. A consequência disso, indica a autora, é a ampla variação e inconsistência observada no tratamento contábil, tanto entre os países como entre as organizações operando sobre as mesmas normas.

Diante desse contexto, observa-se que os diferentes posicionamentos verificados na literatura revisada também podem ser constatados nos poucos estudos empíricos que tratam do tema.

West e Carnegie (2010), por exemplo, analisaram os relatórios anuais de 36 universidades públicas australianas do período de 2002 a 2006 a fim de verificar de que forma as coleções das bibliotecas eram reportadas por tais entidades. A pesquisa revelou o que os autores chamaram de campo de prática caótico, na medida em que foi constatada a diversidade e subjetividade

das práticas contábeis, assim como alterações súbitas e relevantes nos valores reportados em função de mudanças no tratamento contábil adotado pelas bibliotecas.

De acordo com os autores, os resultados da pesquisa oferecem suporte empírico aos argumentos daqueles que se opõem ao reconhecimento desses elementos de caráter não financeiro em relatórios financeiros. Adicionalmente, os autores consideraram que o cenário encontrado pode ser explicado pelo fato de que a ideia predominante é de que “qualquer coisa serve” e que os relatórios de auditoria sem ressalvas reforçam essa percepção indicando que, quando não há consenso sobre qual é a contabilidade “correta”, se torna difícil estabelecer qual abordagem está errada (WEST; CARNEGIE, 2010, p. 220).

Dando continuidade ao estudo de West e Carnegie (2010), Carnegie, Sidaway e West (2013) investigaram novamente 36 universidades públicas australianas para verificar de que forma elas contabilizavam suas coleções. A análise foi realizada a partir dos dados coletados nos relatórios anuais de 2007 a 2011. Os autores verificaram indícios de melhorias, na medida em que as entidades mostraram estar caminhando para uma harmonização dos procedimentos empregados. Contudo, ainda foi possível verificar a adoção de políticas inconsistentes que acabaram por comprometer os relatórios emitidos.

Adam, Mussari e Jones (2011), por sua vez, investigaram a diversidade de práticas adotadas na Alemanha, Itália e Reino Unido para a contabilização de ativos de infraestrutura, arte e *heritage assets* nas demonstrações contábeis de seis cidades selecionadas. Os autores observaram que, no caso dos *heritage assets*, ainda que as normas emitidas previssem o reconhecimento desses bens, as cidades optaram por reconhecê-los parcialmente ou reconhecê-los por valores nocionais. Verificaram, também, que ainda que as normas dos países investigados guardassem relação, as práticas adotadas eram diferentes. Da mesma forma, práticas diversificadas foram observadas entre as cidades de um mesmo país.

Já a realidade portuguesa foi investigada por Rua e Buch Gómez (2012), que analisaram os critérios de valoração dos bens de domínio público indicados nas normas contábeis e as práticas adotadas por 297 municípios de Portugal no período de 2005, 2006 e 2007. Os autores observaram que as normas permitiam a aplicação de critérios distintos. Entretanto, o uso do custo

histórico ainda era predominante, sendo o único adotado por muitos municípios.

Esses resultados, portanto, reforçam a indicação de que existe um cenário de múltiplas práticas, mesmo quando as entidades estão sujeitadas às mesmas normas contábeis. Evidenciam, também, que estudos de maior abrangência ainda precisam ser realizadas para melhor compreensão dessa heterogeneidade. Com essa finalidade, faz-se necessário conhecer os padrões emitidos pelos órgãos reguladores dos países que possuem normas contábeis aplicáveis a esses itens.

### 2.3 NORMAS CONTÁBEIS APLICÁVEIS AOS *HERITAGE ASSETS*

Ellwood e Greenwood (2016) explicam que, apesar de toda a dificuldade associada ao processo de mensuração e, portanto, de reconhecimento dos *heritage assets*, a tendência é de que governos e órgãos normatizadores requeiram, cada vez mais, a inclusão desses elementos nas demonstrações contábeis. Uma evidência dessa tendência pode ser verificada no *Consultation Paper* emitido pelo IPSASB, o qual apresenta a visão preliminar de que “as características especiais dos *heritage assets* não os impedem de serem considerados ativos para fins de relatórios financeiros” (IPSASB, 2017, p. 18).

Contudo, dentre os países citados pela literatura como precursores na adoção da contabilidade por competência em entidades do setor público (Austrália, Canadá, Estados Unidos, Reino Unido e Nova Zelândia), observa-se que o gasto com *heritage assets* ainda deve ser tratado como despesa de acordo com o que estabelecem os padrões americanos e canadenses.

Tendo em vista o foco desta pesquisa, as orientações do *Statement of Federal Financial Accounting Standards 29: Heritage Assets and Stewardship Land*, adotado nos Estados Unidos, e do *PS 3150 - Tangible Capital Assets*, emitido pelo *Public Sector Accounting Board* (PSAB) e em vigência no Canadá, são apresentados de forma sumarizada no Quadro 3.

Quadro 3 – Tratamento contábil dos *heritage assets* - Estados Unidos e Canadá

<b>Estados Unidos</b> <b>Statement of Federal Financial Accounting Standards 29: Heritage Assets and Stewardship Land</b>	
<b>Reconhecimento</b>	Não fazem parte do balanço. Com exceção dos <i>heritage assets</i> definidos como “multiúso”, todos os custos com aquisição, melhoria, reconstrução ou renovação de <i>HA</i> devem ser lançados como custo no resultado. Os <i>heritage assets</i> que se enquadram na definição de “multiúso” devem ser capitalizados.
<b>Mensuração inicial</b>	<i>Heritage assets</i> de um modo geral – não aplicável. <i>Multi-use heritage assets</i> – todo o custo com aquisição, melhoria, reconstrução ou renovação deve ser capitalizado.
<b>Mensuração subsequente</b>	<i>Heritage assets</i> de um modo geral – não aplicável. <i>Multi-use heritage assets</i> – devem ser depreciados de acordo com a vida útil estimada.
<b>Evidenciação</b>	As informações sobre os <i>HA</i> devem constar em notas explicativas ao balanço, mas nenhum valor financeiro deve ser apresentado, mas os <i>heritage assets</i> devem ser quantificados em termos físicos. Além disso, as seguintes informações devem ser evidenciadas: (a) uma explicação concisa sobre como os <i>HA</i> se relacionam com a missão da entidade; (b) uma breve descrição da política de gestão dos <i>HA</i> ; e (c) uma descrição das principais categorias.
<b>Canadá</b> <b>PS 3150 - Tangible Capital Assets</b>	
<b>Reconhecimento</b>	Obras de arte e tesouros históricos não devem ser reconhecidos, uma vez que não é possível estimar, de forma razoável, os benefícios futuros a eles associados.
<b>Mensuração inicial</b>	Não aplicável.
<b>Mensuração subsequente</b>	Não aplicável.
<b>Evidenciação</b>	A existência desses itens deve ser reconhecida através de informações sobre a natureza das obras de arte e tesouros históricos mantidos pelo Governo.

Fonte: Elaborado pela autora com base nas normas relacionadas.

Verifica-se, dessa forma, que tanto nos Estados Unidos como no Canadá, as informações sobre *heritage assets* devem ser evidenciadas apenas em notas explicativas, sendo que enquanto o SFFAS 29 prevê o *disclosure* de informações quantitativas em termos físicos, o PS 3150 requer apenas a descrição da natureza desses ativos.

As normas vigentes na Austrália, Nova Zelândia e Reino Unido, por sua vez, requerem a capitalização dos *heritage assets*, sendo importante destacar

que, ao definirem o reconhecimento desses ativos, esses padrões diferenciam-se do IPSAS 17 que, até o momento, permite, mas não exige, a contabilização desses elementos.

### 2.3.1 Normas Contábeis Aplicáveis aos *Heritage Assets* na Austrália

Na Austrália, não há norma contábil específica que oriente o tratamento dos *heritage assets*, sendo que a contabilização desses itens deve observar o que estabelece o *Australian Accounting Standards Board (AASB)* por meio do *Australian Accounting Standard AASB 116 - Property, Plant and Equipment*. Esse padrão contábil, emitido em 2015, é aplicável para entidades tanto com como sem finalidade lucrativa, como é o caso dos museus.

Adicionalmente, considerando-se o nível (*Tier*) em que a entidade se encontra, existe a possibilidade de aplicação do *Australian Accounting Standards – Reduced Disclosure Requirements*, segundo o qual algumas exigências de *disclosure* previstas no AASB 116 não são aplicáveis.

Os níveis são definidos no *AASB 1053 - Application of Tiers of Australian Accounting Standards*, conforme indicado no Quadro 4.

Quadro 4 – Normas aplicáveis na Austrália conforme o nível da entidade

Nível	Aplicação
<i>Tier 1: Australian Accounting Standards</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Entidades com finalidade lucrativa do setor privado que possuam prestação pública de contas;</li> <li>• Governo Australiano e Governos Estaduais, Territoriais e Locais.</li> </ul>
<i>Tier 1: Australian Accounting Standards</i> ou <i>Tier 2: Australian Accounting Standards – Reduced Disclosure Requirements</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Entidades com finalidade lucrativa do setor privado que não possuam prestação pública de contas;</li> <li>• Todas as entidades sem finalidade lucrativa do setor privado;</li> <li>• Entidades do setor público que não o Governo Australiano e Governos Estaduais, Territoriais e Locais.</li> </ul>

Fonte: Elaborado pela autora com base no AASB 1053.

O AASB 116 não apresenta uma definição para *heritage assets*, mas considera que elementos dessa natureza podem fazer parte do Imobilizado de algumas entidades e recomenda que o tratamento contábil seja, em princípio, o

mesmo aplicado aos demais ativos desse grupo, observando-se também as orientações disponíveis no guia de implementação do AASB 116.

Assim, no que diz respeito ao reconhecimento inicial, a norma estabelece, em seu item 7, que o custo de um *heritage asset* deve ser reconhecido como ativo quando as seguintes condições forem satisfeitas: “(a) for provável que os benefícios econômicos futuros associados ao item fluirão para a entidade; e (b) o custo do item puder ser mensurado com confiabilidade” (AASB, 2015, p. 6). Dessa forma, apenas os *heritage assets* cujo valor pode ser definido com confiabilidade são reconhecidos.

Quando um item se qualifica para o reconhecimento como um ativo, a mensuração no momento do reconhecimento, ou seja, a mensuração inicial, deve ser realizada pelo custo. Contudo, considerando-se a realidade das entidades sem finalidade lucrativa, em que ativos podem ser adquiridos sem nenhum custo ou a um custo nominal, o AASB 116 define, nessas ocasiões, que o custo será o *fair value* na data de aquisição, quando este puder ser definido com confiabilidade.

Após o reconhecimento, ou seja, na mensuração subsequente, o AASB 116 estabelece que as entidades podem escolher o modelo de custo ou o modelo de reavaliação, devendo aplicar a mesma política para toda a classe de ativos.

No modelo de custo, os *heritage assets* “devem ser contabilizados pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada ou qualquer perda por *impairment* acumulada” (AASB, 2015, p. 9), enquanto o modelo de reavaliação indica que os *heritage assets* “devem ser contabilizados pela quantia reavaliada, sendo o seu *fair value* na data da reavaliação menos qualquer depreciação acumulada ou qualquer perda por *impairment* acumulada” (AASB, 2015, p. 10).

A norma não estabelece a periodicidade das reavaliações a serem realizadas, mas define que estas devem ser feitas com uma regularidade que seja suficiente para garantir que o valor contábil não apresente diferenças materiais quando comparado ao valor que seria determinado com o uso do *fair value*.

O guia de implementação chama atenção para o fato de que apesar de o AASB 116 permitir, mas não exigir a reavaliação dos *heritage assets*, sob as

definições do *AASB 1049 - Whole of Government and General Government Sector Financial Reporting*, o grupo de entidades controladas pelo governo (GGs) e o governo como um todo devem adotar o modelo de reavaliação para os seus *heritage assets*.

Com relação à depreciação, o AASB 116 não estabelece um método específico, indicando apenas que o método escolhido “deve refletir o padrão com que se espera que os benefícios econômicos futuros sejam consumidos pela entidade” (AASB, 2015, p. 12). Adicionalmente, conforme o guia de implementação, alguns *heritage assets* podem ter vidas úteis ilimitadas, na medida em que a entidade adota políticas de curadoria e preservação adequadas, e, portanto, podem não estar sujeitos à depreciação. O teste de *impairment*, por sua vez, deve ser realizado quando houver alguma indicação de *impairment*.

Por fim, com relação ao *disclosure* de informações sobre os *heritage assets*, as informações a serem apresentadas constam no Quadro 5.

Quadro 5 – *Disclosure* de informações sobre *heritage assets* (AASB 116)

Item de <i>Disclosure</i>	AASB 116	AASB 116 (RDR)
As entidades devem evidenciar, para cada classe de Imobilizado, incluindo os <i>heritage assets</i> , as seguintes informações:		
• As bases de mensuração usadas para determinar o valor contábil bruto	✓	✓
• O método de depreciação utilizado	✓	✓
• A vida útil ou a taxa de depreciação utilizada	✓	✓
• O valor contábil bruto e a depreciação acumulada (somada com as perdas por <i>impairment</i> acumuladas) no início e no final do período	✓	✓
• Uma reconciliação do valor contábil no início e no final do período	✓	✓
As demonstrações contábeis também devem apresentar:		
• A existência e a quantia das restrições e os imobilizados dados como garantia para passivos	✓	✓
• O valor dos gastos reconhecidos no valor contábil de um imobilizado no curso de sua construção	✓	X
• O valor dos compromissos contratuais para a aquisição de imobilizados	✓	✓
• Se não evidenciado separadamente na Demonstração de Resultados Abrangentes, a quantia de compensação a terceiros pelos itens de imobilizado que foram <i>impaired</i> , perdidos ou abandonados que está incluída nos lucros ou perdas	✓	X

Para os ativos reavaliados, as seguintes informações adicionais devem ser apresentadas:

• A data efetiva da reavaliação	✓	✓
• Se um avaliador independente esteve envolvido	✓	✓
• Para cada classe de imobilizado, o valor contábil que teria sido reconhecido se o ativo tivesse sido contabilizado pelo modelo de custo (não aplicável para entidades sem finalidade lucrativa)	✓	X
• A reserva de reavaliação, indicando as mudanças para o período e quaisquer restrições na distribuição do saldo aos acionistas.	✓	✓

Fonte: Elaborado pela autora com base no AASB 116.

Observa-se, a partir do que expõe o Quadro 5, que a aplicação da norma AASB 116, considerando-se a possibilidade de *disclosure* reduzido (*Australian Accounting Standards – Reduced Disclosure Requirements*), não afeta significativamente as informações a serem evidenciadas pelas entidades.

### 2.3.2 Normas Contábeis Aplicáveis aos *Heritage Assets* na Nova Zelândia

Na Nova Zelândia, as normas são emitidas pelo *External Reporting Board* (XRB), que estabelece uma estrutura de padrões contábeis que consiste em dois setores e múltiplos níveis com diferentes exigências.

Quanto aos setores, tem-se a divisão entre entidades com finalidade lucrativa e entidades de benefício público (*Public Benefit Entity - PBE*), definidas como aquelas cujo “objetivo primário é fornecer bens e serviços para a comunidade ou benefício social e onde qualquer capital tenha sido fornecido com a visão de suportar este objetivo principal e não o retorno financeiro para os acionistas” (XBR, 2015, p. 7).

As PBEs, por sua vez, podem ser entidades do setor público (*Public Sector PBE* ou *PS PBE*) ou outras entidades sem finalidade lucrativa (*Not-for-profit PBE* ou *NFP PBE*). Algumas normas contábeis aplicam-se às PBEs de um modo geral, enquanto outras aplicam-se às PS PBEs ou NFP PBEs, especificamente. Além desse enquadramento, o nível (*Tier*) também deve ser considerado na determinação dos padrões a serem seguidos, conforme indicado no Quadro 6.

Quadro 6 – *New Zealand Accounting Standards Framework*

Nível	Entidades de Benefício Público (PBE)	
	Entidades	Exigências/Padrões Contábeis
<i>Tier 1</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Com prestação de contas públicas</li> <li>• Grandes</li> </ul>	<i>PBE Standards</i>
<i>Tier 2</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sem prestação de contas públicas</li> <li>• Que não sejam grandes</li> <li>Que tenham escolhido estar no <i>Tier 2</i></li> </ul>	<i>PBE Standards com disclosure reduzido, também chamado de PBE Standards RDR</i>
<i>Tier 3</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sem prestação de contas públicas e com despesa ≤ \$ 2 milhões</li> <li>Que tenham escolhido estar no <i>Tier 3</i></li> </ul>	<i>PBE Simple Format Reporting – Accrual, também chamado de PBE SFR-A</i>
<i>Tier 4</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Entidades autorizadas por lei a não utilizar os padrões contábeis geralmente aceitos (non-GAAP)</li> <li>Que tenham escolhido estar no <i>Tier 4</i></li> </ul>	<i>PBE Simple Format Reporting – Cash, também chamado de PBE SFR-C</i>

Fonte: Adaptado de XBR (2015).

Assim, tendo em vista a natureza das entidades investigadas, que podem ser PS PBE ou NFP PBE, as normas que tratam da contabilização dos *heritage assets* são as seguintes:

Quadro 7 – Normas aplicáveis na Nova Zelândia conforme o tipo e nível da entidade

Nível	NFP PBE	PS PBE
<i>Tier 1</i>	<i>PBE IPSAS 17 - Property, Plant and Equipment</i>	
<i>Tier 2</i>	<i>PBE IPSAS 17 - Property, Plant and Equipment com disclosure reduzido (RDR)</i>	
<i>Tier 3</i>	<i>PBE SFR-A (NFP) - Public Benefit Entity Simple Format Reporting – Accrual (Not-for-profit)</i>	<i>PBE SFR-A (PS) - Public Benefit Entity Simple Format Reporting – Accrual (Public Sector)</i>

Fonte: Elaborado pela autora.

A discussão que se apresenta a seguir é baseada no *PBE IPSAS 17 - Property, Plant and Equipment*, em virtude da sua maior abrangência, destacando-se as diferenças entre ele e os demais padrões mencionados, quando aplicável.

O PBE IPSAS 17 apresenta uma definição específica para *heritage assets*, como já mencionado, mas não trata da contabilização desses ativos em particular. Assim como no caso australiano, as regras a serem aplicadas são aquelas válidas para os demais itens do Imobilizado.

Dessa forma, com relação ao reconhecimento dos *heritage assets*, em seu item 14 a norma define que deverão ser reconhecidos como ativos aqueles elementos que atenderem às seguintes condições: “(a) for provável que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviço associados com o item fluirão para a entidade; e (b) o custo ou *fair value* de um item puder ser mensurado com confiabilidade”. Sendo assim, apenas quando os *heritage assets* não puderem ser mensurados de forma confiável eles não serão incluídos nas demonstrações contábeis.

Atendidas as exigências, no momento de reconhecimento inicial, os *heritage assets* devem ser mensurados pelo custo, sendo que, para aqueles ativos adquiridos em transações não comerciais, o custo será o seu *fair value* na data de aquisição (XRB, 2014, p. 7).

Na mensuração subsequente, por sua vez, o PBE IPSAS 17 estabelece que a entidade deverá escolher entre o modelo de custo ou o modelo de reavaliação, aplicando a mesma política para toda a classe de Imobilizado.

Nesse caso, o modelo de custo prevê que, após o reconhecimento inicial, os *heritage assets* “devem ser contabilizados pelo seu custo, menos qualquer depreciação acumulada e menos quaisquer perdas por *impairment* acumuladas”, enquanto o modelo de reavaliação estabelece que os *heritage assets* sejam contabilizados pelo seu valor reavaliado, o que corresponde ao “seu *fair value* na data da reavaliação menos qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas por *impairment* acumuladas subsequentes” (XRB, 2014, p. 11). Assim como a norma australiana, o PBE IPSAS 17 não define a frequência de realização das reavaliações, estabelecendo apenas que elas devem ocorrer com uma regularidade suficiente para garantir que não existam diferenças materiais entre o valor contábil e o *fair value* na data do reporte.

Da mesma forma, a norma não define um método de depreciação a ser utilizado, destacando apenas que o método escolhido pela entidade deve ser capaz de refletir de maneira adequada o consumo dos benefícios econômicos ou potencial de serviço associados ao item. Diferentemente do que se verifica no AASB 116, o PBE IPSAS 17 não faz menção à possibilidade de que os *heritage assets* tenham vidas úteis ilimitadas.

O *impairment*, por sua vez, deve ser avaliado conforme as orientações do PBE IPSAS 21 - *Impairment of Non-Cash-Generating Asset*, o qual

estabelece que, ao final de cada período, deve-se verificar se existem indicações de perda por *impairment* e, em caso positivo, estimar a quantidade de serviço recuperável desse ativo.

Quanto ao *disclosure*, as informações requeridas são apresentadas no Quadro 8.

Quadro 8 – *Disclosure* de informações sobre *heritage assets* (PBE IPSAS 17)

Item de <i>Disclosure</i>	PBE IPSAS 17	PBE IPSAS 17 (RDR)
As entidades devem evidenciar, para cada classe de Imobilizado, incluindo os <i>heritage assets</i> , as seguintes informações:		
• As bases de mensuração usadas para determinar o valor contábil bruto	✓	✓
• O método de depreciação utilizado	✓	✓
• A vida útil ou a taxa de depreciação utilizada	✓	✓
• O valor contábil bruto e a depreciação acumulada (somada com as perdas por <i>impairment</i> acumuladas) no início e no final do período	✓	✓
• Uma reconciliação do valor contábil no início e no final do período	✓	✓
As demonstrações contábeis também devem apresentar:		
• A existência e a quantia das restrições e os imobilizados dados como garantia para passivos	✓	✓
• O valor dos gastos reconhecidos no valor contábil de um imobilizado no curso de sua construção	✓	X
• O valor dos compromissos contratuais para a aquisição de imobilizados	✓	✓
• Se não evidenciada separadamente na Demonstração de Resultados Abrangentes, a quantia de compensação a terceiros pelos itens de imobilizado que foram <i>impaired</i> , perdidos ou abandonados que está incluída nos lucros ou perdas	✓	X
Para os ativos reavaliados, as seguintes informações adicionais devem ser apresentadas:		
• A data efetiva da reavaliação	✓	✓
• Se um avaliador independente esteve envolvido	✓	✓
• Os métodos e premissas significativas aplicados na estimação do <i>fair value</i> dos ativos	✓	✓
• A extensão com que o <i>fair value</i> de cada ativo foi determinado diretamente por meio de referência a preços observáveis em um mercado ativo ou recentes transações ou foram estimados usando outras técnicas de avaliação	✓	✓
• A reserva de reavaliação, indicando as mudanças para o período e quaisquer restrições na distribuição do saldo aos acionistas.	✓	✓

Fonte: Elaborado pela autora com base no PBE IPSAS 17.

Tendo em vista o que mostra o Quadro 8, observa-se que existem poucas diferenças entre as exigências definidas para as entidades do Nível 1 (*Tier 1*) e do Nível 2 (*Tier 2*), que estão sujeitas a aplicação do *PBE IPSAS 17 - Property, Plant and Equipment* com *disclosure* reduzido (RDR). Da mesma forma, constata-se que as informações que devem ser apresentadas aproximam-se daquelas exigidas pela norma australiana.

Contudo, além das exigências de *disclosure* que se aplicam ao Imobilizado de um modo geral, o que inclui os *heritage assets*, a norma neozelandesa apresenta algumas definições relativas à apresentação de informações sobre esses ativos, especificamente. Assim, o item 94.1 estabelece que as entidades detentoras de *heritage assets* devem apresentar:

- (a) Uma descrição dos *heritage assets* mantidos pela entidade que não foram reconhecidos nas demonstrações contábeis, incluindo a significância e a natureza destes ativos; e
- (b) Quando informações atuais estiverem disponíveis, uma estimativa do valor destes ativos não reconhecidos, tal como o valor do seguro (XBR, 2014, p. 17-18).

As informações devem ser apresentadas de forma que, quando somadas às divulgações sobre os ativos reconhecidos, forneçam informações úteis e relevantes sobre o conjunto de *heritage assets* da entidade (XBR, 2014).

Por fim, no Nível 3 (*Tier 3*), apesar de, de um modo geral, diferirem para PS PBE e NFP PBE, as normas aplicáveis não apresentam diferenças no que diz respeito ao tratamento contábil dos *heritage assets*. Dessa forma, considerando-se que nesses dois casos as orientações apresentam-se de forma simplificada, tais informações são sumarizadas no Quadro 9.

Quadro 9 – Contabilização de *heritage assets* de acordo com as normas PBE SFR-A (PS) e PBE SFR-A (NFP)

<b>Contabilização de Imobilizado (incluindo <i>Heritage Assets</i>)</b>	
Quando contabilizar	Quando comprados ou doados. Contudo, os <i>heritage assets</i> para os quais não for possível obter o valor corrente não precisam ser contabilizados, devendo ser evidenciados no relatório de desempenho.
Mensuração inicial	Comprados: Custo (valor em dinheiro equivalente). Doados: Valor Corrente (tais como valor tributável ou valor

	do governo).
Quando reconhecer o <i>impairment</i>	Se o valor em uso do ativo para a entidade estiver abaixo do valor contábil do ativo (por exemplo, a entidade não fornece mais serviços suportados por esse ativo).
Alteração da mensuração na data do balanço	Registro da depreciação - o custo do ativo deve ser distribuído durante a sua vida útil esperada, usando um método estruturado, como linha reta ou valor decrescente
<i>Heritage Assets</i> significativos não reconhecidos	Quando <i>heritage assets</i> significativos não forem reconhecidos porque seus valores não foram obtidos, a entidade deve evidenciar a descrição desses ativos, categorizados por classe, quando apropriado.

Fonte: Adaptado de PBE SFR-A (PS) e PBE SFR-A (NFP).

Verifica-se, a partir do Quadro 10, que as entidades do setor público e sem finalidade lucrativa de menor porte também devem reconhecer os *heritage assets* quando estes puderem ser mensurados. Contudo, diferentemente do que estabelecem os padrões para os níveis 1 e 2, a mensuração inicial dos itens doados deve ser realizada pelo seu valor corrente, enquanto a mensuração subsequente deve seguir o modelo de custo. Assim, a reavaliação não é prevista, a menos que a entidade opte por aplicar, de forma integral, o PBE IPSAS 17.

As exigências relativas ao *disclosure* também diferenciam-se daquelas estabelecidas pelo PBE IPSAS 17, definindo apenas a apresentação de informações descritivas sobre os *heritage assets* significativos não capitalizados.

### 2.3.3 Normas Contábeis Aplicáveis aos *Heritage Assets* no Reino Unido

No Reino Unido, o padrão vigente é o *FRS 102 - The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland*, que se trata de um padrão único, emitido em 2015 e aplicável para todas as organizações, incluindo as entidades de benefício público (PBEs). Ficam fora do escopo dessa norma apenas as pequenas entidades, as quais seguem o *Financial Reporting Standard for Smaller Entities (FRSSE)*.

Adicionalmente, tendo em vista o foco da pesquisa, interessam também as seguintes recomendações emitidas pela *Charity Commission* e pelo *Office of the Scottish Charity Regulator* com o objetivo de apoiar o desenvolvimento das demonstrações contábeis das instituições de caridade:

- a) CHARITIES SORP (FRS 102) - *Accounting and Reporting by Charities Statement of Recommended Practice applicable to charities preparing their accounts in accordance with the Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland (FRS 102)*; e
- b) CHARITIES SORP (FRSSE) - *Accounting and Reporting by Charities: Statement of Recommended Practice applicable to charities preparing their accounts in accordance with the Financial Reporting Standard for Smaller Entities (the FRSSE)*.

Considerando a sua abrangência, a discussão que segue trata das determinações do FRS 102, bem como as orientações que constam na SORP (FRS 102).

No que diz respeito ao reconhecimento, o FRS 102 estabelece que todos os *heritage assets* devem ser reconhecidos, sendo apresentados em uma categoria específica do Balanço Patrimonial. Contudo, quando as informações sobre o custo não estiverem disponíveis ou não puderem ser obtidas a um custo que seja compatível com os benefícios gerados aos usuários dessas demonstrações contábeis, o ativo não deve ser contabilizado.

Se capitalizado, a mensuração inicial do *heritage asset* deve ser feita pelo custo, quando comprado, ou pelo *fair value*, quando doado (SORP (FRS 102), 2015).

Na mensuração subsequente, assim como preveem as normas vigentes na Austrália e na Nova Zelândia, a entidade pode escolher entre o modelo de custo e o modelo de reavaliação.

No modelo de custo, o valor do *heritage asset* será o seu custo “menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por *impairment* acumuladas”. Já no modelo de reavaliação, o ativo será “contabilizado pelo seu valor reavaliado, sendo o seu *fair value* na data da reavaliação menos qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas por *impairment* acumuladas subsequentes” (FRC, 2015, p. 131).

Assim como nas demais normas, não há uma definição quanto à periodicidade das reavaliações, constando apenas a orientação de que estas devem ser feitas com uma frequência capaz de garantir que os valores

apresentados nas demonstrações contábeis permaneçam atuais (SORP (FRS 102), 2015).

A depreciação deve ser contabilizada ao longo da vida útil do ativo, sendo que, assim como a norma australiana, a SORP (FRS 102) reconhece que muitos desses itens podem ter vida útil indefinida e, portanto, não estarem sujeitos à depreciação.

Com relação ao *impairment*, a entidade deve, ao final de cada período de reporte, verificar se existem indícios de perda por *impairment*, que podem decorrer, por exemplo, de deterioração física, quebra ou dúvidas quanto à autenticidade dos *heritage assets* (SORP (FRS 102), 2015).

Diferentemente das normas australianas e neozelandesas, o FRS 102 estabelece exigências específicas relacionadas ao *disclosure* de informações sobre *heritage assets*, sejam eles capitalizados ou não, conforme se observa no Quadro 10.

Quadro 10 – *Disclosure* de informações sobre *heritage assets* (FRS 102)

<b>Item de <i>Disclosure</i></b>	<b><i>Heritage Asset</i> reconhecido</b>	<b><i>Heritage Asset</i> não reconhecido</b>
Uma indicação da natureza e escala dos <i>heritage assets</i> da entidade	✓	✓
A política de aquisição, preservação, administração e venda dos <i>heritage assets</i>	✓	✓
As políticas contábeis adotadas para <i>heritage assets</i> , incluindo detalhes sobre as bases de mensuração utilizadas	✓	✓
Justificativas para o não reconhecimento dos <i>heritage assets</i>		✓
Descrição da natureza e significância dos <i>heritage assets</i> não reconhecidos nas demonstrações contábeis		✓
Evidenciação de informações que ajudem a avaliar o valor dos <i>heritage assets</i> não reconhecidos nas demonstrações contábeis		✓
As razões pelas quais não foi possível obter a avaliação dos <i>heritage assets</i> adquiridos através de doação		✓
O valor contábil dos <i>heritage assets</i> no início e no final do período, incluindo análises sobre as classes ou grupos de <i>heritage assets</i> reconhecidos pelo custo e reavaliados	✓	
Quando os <i>heritage assets</i> forem reavaliados, informações suficientes para a compreensão da avaliação (data da avaliação, método usado, envolvimento de avaliador externo e suas qualificações)	✓	

e limitações significativas da avaliação)

Resumo das transações relacionadas aos *heritage assets* nos últimos 5 anos

✓

✓

Fonte: Elaborado pela autora com base no FRS 102.

Diferentemente do FRS 102, o *Financial Reporting Standard for Smaller Entities (FRSSE)* não traz especificações sobre o tratamento contábil dos *heritage assets*. Essas orientações, contudo, constam na SORP (FRSSE), a qual estabelece que as instituições de caridade que adotarem o FRSSE podem continuar adotando as suas políticas contábeis para os *heritage assets*, desde que elas reflitam práticas aceitas e que informações relevantes sobre esses itens sejam disponibilizadas, ou, ainda, que adotem as recomendações descritas na SORP (FRSSE) e que estão em linha com as definições do FRS 102 e da SORP (FRS 102), o que é encorajado.

#### 2.3.4 Comparativo das Normas Contábeis Aplicáveis aos *Heritage Assets*

Finalmente, tendo em vista as diferentes normas descritas nas seções anteriores, apresenta-se, no Quadro 11, um comparativo dos principais pontos abordados, considerando as definições que envolvem (a) Reconhecimento; (b) Mensuração; e (c) Evidenciação. Para essa comparação, as normas mais abrangentes de cada país foram levadas em consideração.

Quadro 11 – Comparativo do tratamento contábil dos *heritage assets* (HA) segundo órgãos reguladores

<b>Austrália</b> <b><i>Australian Accounting Standard AASB 116 - Property, Plant and Equipment</i></b>	
<b>Reconhecimento</b>	O HA deve ser reconhecido como ativo se (a) for provável que os benefícios econômicos futuros associados a ele fluirão para a entidade; e (b) o custo puder ser mensurado com confiabilidade.
<b>Mensuração inicial</b>	A mensuração inicial deve ser feita pelo custo de aquisição. Contudo, entidades sem finalidade lucrativa que adquirirem HA sem custo ou por um custo nominal devem adotar o <i>fair value</i> para o reconhecimento desses ativos.
<b>Mensuração subsequente</b>	A entidade pode escolher entre o modelo de custo ou de reavaliação. A depreciação é prevista, mas os <i>heritage assets</i> que não possuírem vida útil limitada (por exemplo, quando a entidade adotar uma curadoria e políticas de preservação adequadas) não estão sujeitos à depreciação. De qualquer forma, estão sujeitos a

	teste de <i>impairment</i> se houver indicação de <i>impairment</i> .
<b>Evidenciação</b>	Não existem regras específicas para a divulgação dos <i>heritage assets</i> . A entidade deve observar as definições aplicáveis aos imobilizados de um modo geral.
<b>Nova Zelândia</b> <b>PBE IPSAS 17 - Property, Plant and Equipment</b>	
<b>Reconhecimento</b>	O <i>HA</i> deve ser reconhecido como um ativo se (a) for provável que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços associados a esse item fluirão para a sociedade; e (b) o custo ou <i>fair value</i> puder ser mensurado com confiabilidade.
<b>Mensuração inicial</b>	O <i>HA</i> deve ser mensurado pelo custo ou, quando for adquirido através de uma transação não comercial, pelo <i>fair value</i> .
<b>Mensuração subsequente</b>	A entidade pode escolher entre o modelo de custo ou de reavaliação. O método de depreciação utilizado deve ser aquele que melhor reflita o consumo de benefícios econômicos ou potencial de serviços. A possibilidade de <i>HA</i> com vida útil ilimitada não é prevista na norma. Ao final de cada período, deve-se avaliar se existem indicações de perda por <i>impairment</i> e, em caso positivo, estimar a quantidade de serviço recuperável desse ativo.
<b>Evidenciação</b>	Além dos requisitos definidos para todas as classes de imobilizado, deve-se evidenciar: <ul style="list-style-type: none"> <li>• A descrição dos <i>heritage assets</i> mantidos pela entidade e que não foram reconhecidos nas demonstrações contábeis, incluindo a significância e natureza desses ativos; e</li> <li>• Quando informações atuais estiverem disponíveis, uma estimativa do valor desses ativos não reconhecidos deve ser divulgada, tal como o valor de seguros recentes.</li> </ul>
<b>Reino Unido</b> <b>FRS 102 - The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland</b>	
<b>Reconhecimento</b>	Os <i>HA</i> devem ser reconhecidos quando a informação sobre o custo ou valor desses ativos estiver disponível ou quando essa informação puder ser obtida a um custo que não supere os benefícios decorrentes da sua disponibilização para os usuários das demonstrações contábeis.
<b>Mensuração inicial</b>	A mensuração inicial deve ser feita pelo custo, quando comprado, ou pelo <i>fair value</i> , quando doado.
<b>Mensuração subsequente</b>	A entidade pode escolher entre o modelo de custo ou de reavaliação. Os <i>HA</i> com vida útil indefinida não precisam ser depreciados. Ao final de cada período de reporte deve-se avaliar se existem indícios de perda por <i>impairment</i> , que podem decorrer, por exemplo, da deterioração física, quebra ou dúvidas quanto à autenticidade dos <i>heritage assets</i> .
<b>Evidenciação</b>	No balanço, os <i>HA</i> devem ser divulgados separadamente dos demais ativos fixos. Exigências de <i>disclosure</i> específicas para <i>HA</i> capitalizados e não capitalizados são apresentadas.

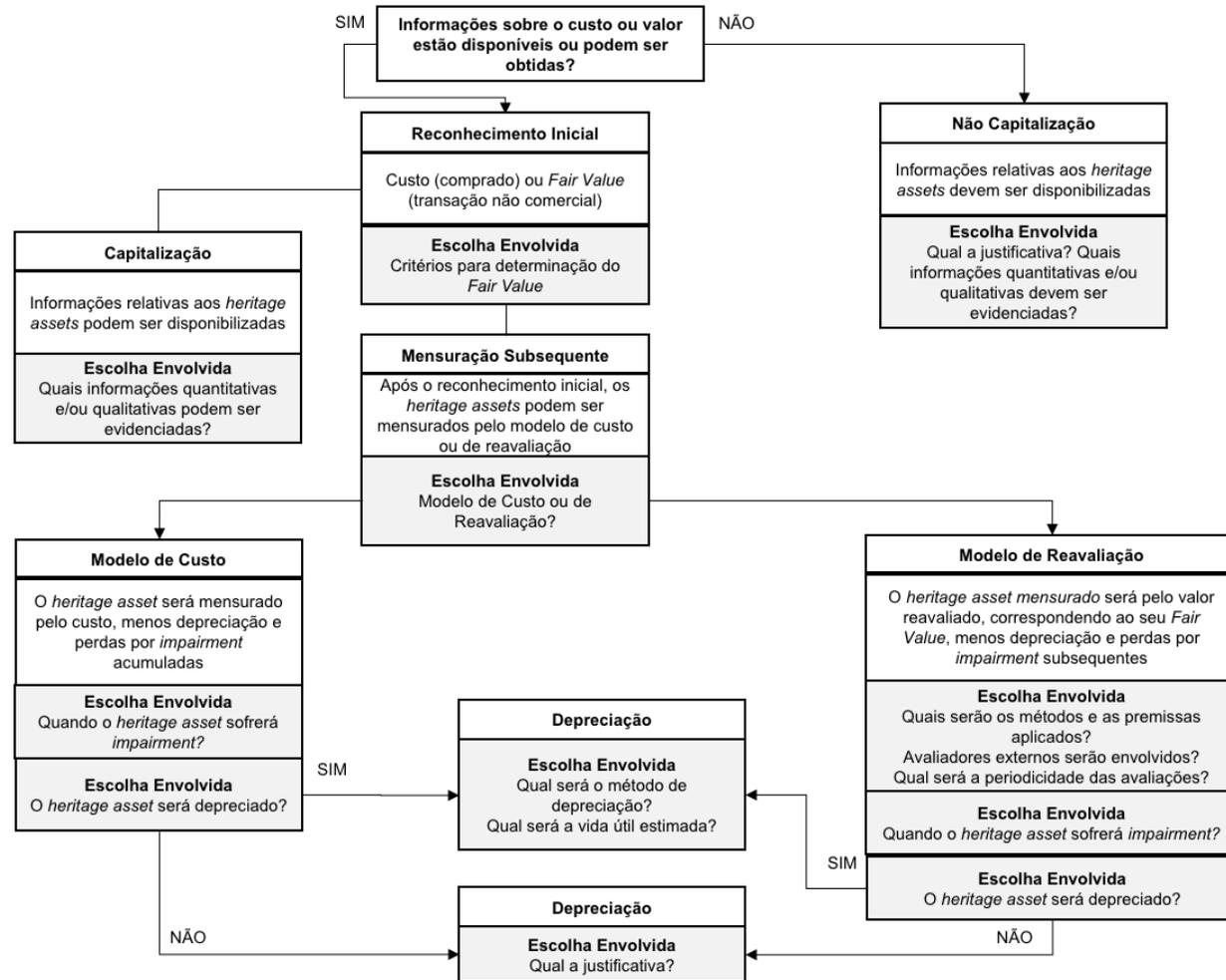
Fonte: Elaborado pela autora com base nas normas relacionadas.

Verifica-se, portanto, que, em linhas gerais, as normas vigentes nos diferentes países foco da pesquisa assemelham-se quanto às orientações que constam nas dimensões analisadas.

Sendo assim, é possível afirmar que, nos três casos considerados, as normas indicam a possibilidade de diferentes tratamentos, na medida em que o reconhecimento dos *heritage assets* não é obrigatório em alguns casos, assim como são vários os caminhos para a mensuração inicial dos itens adquiridos em transações não comerciais e para a mensuração subsequente de todos os ativos. Da mesma forma, podem variar as informações, muitas vezes de caráter qualitativo e/ou quantitativo não monetário, a serem divulgadas nos relatórios contábeis.

A contabilização dos *heritage assets* revela, portanto, diversas decisões, conforme ilustra a Figura 1.

Figura 1 – Tratamento contábil dos *heritage assets*



Fonte: Elaborado pela autora.

Tendo em vista essas escolhas, uma mesma norma pode resultar em diferentes configurações de apresentação das informações contábeis acerca dos *heritage assets*. Tais possibilidades podem ser ainda ampliadas quando se leva em consideração o fato de que as entidades já eram possuidoras desses ativos antes da emissão das normas e, em função disso, podem optar pelo reconhecimento parcial desses elementos (abordagem mista).

Diante dessa realidade, Ouda (2014) explica quatro diferentes possibilidades para contabilização dos *heritage assets*, que podem ser observadas no Quadro 12.

Quadro 12 – Possíveis abordagens para contabilização de *heritage assets*

<b>Capitalização completa</b>	Tanto as novas aquisições quanto os itens adquiridos no passado, ou seja, antes da aplicação da norma, devem ser reconhecidos e capitalizados quando informações sobre custo ou valor estiverem disponíveis.
<b>Capitalização completa parcial</b>	Apenas novas aquisições são capitalizadas, sendo que as aquisições de períodos anteriores à adoção da norma não são consideradas.
<b>Não capitalização</b>	Os itens são tratados como despesa, independentemente de quando foram obtidos
<b>Prestação de informações abrangentes através de disclosure</b>	Assim como na abordagem de não capitalização, os <i>heritage assets</i> não precisam ser capitalizados, contudo, devem ser apresentados de forma separada das demais operações da entidade. Além disso, devem ser apresentadas informações suficientes para possibilitar a compreensão da forma como esses ativos estão sendo gerenciados.

Fonte: Elaborado pela autora com base em Ouda (2014).

Já Biondi e Lapsley (2014) sugerem que são três os caminhos para a contabilização dos *heritage assets*: (a) determinação de um valor, da forma que for, e reconhecimento no Balanço Patrimonial; (b) mensuração apenas nos casos em que isso for razoável e relevante, com evidenciação nas notas explicativas; (c) não atribuição de valores, na medida em que isso é impossível, não representativo, muito difícil e dispendioso, e reconhecimento apenas de forma qualitativa.

As autoras indicam que nenhuma abordagem parece ser preferível e apresentam críticas à abordagem mista, a qual permite que alguns *heritage assets* não sejam reconhecidos quando informações sobre custo ou valor não

estão disponíveis. Tal abordagem, explicam, só é capaz de fornecer informações incompletas e distorcidas, prejudicando a transparência.

West e Carnegie (2010), por sua vez, expõem que quando o caminho é a contabilização dos ativos, diversas questões envolvendo as políticas contábeis precisam ser resolvidas e, diante desse contexto, afirmam, parece ser provável que contadores e outros responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis terão pontos de vistas divergentes.

A investigação dessa realidade é, portanto, o que se propõe neste estudo, buscando-se apoio nos fundamentos da Teoria Institucional para compreender esse cenário.

## 2.3 TEORIA INSTITUCIONAL

Neste capítulo, apresentam-se os principais aspectos da Teoria Institucional, destacando-se a *New Institutional Sociology* (NIS) ou Nova Sociologia Institucional (NSI) e seus fundamentos. Tendo em vista a multiplicidade de conceitos e abordagens presentes na literatura, a revisão teórica que segue não objetiva realizar um resgate histórico ou esgotar o tema, mas sim, tratar dos principais conceitos que suportam os estudos realizados em Contabilidade, abordados na sequência, bem como a identificação das possíveis pressões a que estão sujeitas as entidades foco da pesquisa.

### 2.3.1 Vertentes da Teoria Institucional

Inicialmente, considerando-se que o institucionalismo é formado por várias teorias e subteorias que abrangem diversas disciplinas acadêmicas (MOLL; BURNS; MAJOR, 2006), para que seja possível compreender os fundamentos da NSI, discutidos na seção seguinte, faz-se necessário entender o foco dessa vertente da Teoria Institucional, diferenciando-a das demais abordagens institucionais presentes da literatura e, principalmente, discutidas nas pesquisas contábeis.

Machado-da-Silva e Gonçalves (1998, p. 220) afirmam que a combinação de influências de corpos teóricos da Ciência Política, da Sociologia e da Economia deu origem à Teoria Institucional, cujas proposições incorporam

“a ideia de instituições e de padrões de comportamento, de normas e de valores, de crenças e de pressupostos, nos quais encontram-se imersos indivíduos, grupos e organizações”.

A partir dessa ideia central, desdobram-se as principais vertentes da Teoria Institucional que, para Moll, Burns e Major (2006), merecem destaque por exercerem maior influência na pesquisa contábil: (1) *New Institutional Economics* (NIE), ou Nova Economia Institucional (NEI); (2) *Old Institutional Economics* (OIE), ou Velha Economia Institucional (VEI); e (3) *New Institutional Sociology* (NIS), ou Nova Sociologia Institucional (NSI).

Os autores destacam que tais abordagens institucionais compreendem teorias econômicas e sociais, não sendo, portanto, uma teoria contábil propriamente dita. Além disso, explicam que, embora possuam diferenças-chaves, as três perspectivas teóricas têm em comum o fato de que reconhecem que as instituições devem ser levadas em consideração, ainda que proponham definições diferentes para o termo “instituição”.

Da mesma forma, Burns e Scapens (2000) indicam que, embora essas vertentes possuam origens e raízes intelectuais diversas, todas compartilham a preocupação com as instituições e a mudança institucional.

A *New Institutional Economics* (NIE) ou Nova Economia Institucional (NEI) dá ênfase às instituições econômicas, tais como as empresas, os mercados e as relações contratuais, abordando aspectos que não estão em destaque na teoria econômica do paradigma dominante. Dessa forma, o processo econômico é inserido “no marco de uma construção social manipulada pelas forças históricas e culturais” (CARVALHO; VIEIRA, 2003, p. 23).

Ainda no que diz respeito à NEI, Scapens (2006) assinala que nessa abordagem o foco são as estruturas usadas para governar as transações econômicas. DiMaggio e Powell (1991) explicam que a principal unidade de análise é a transação econômica e afirmam que – considerando que as partes envolvidas na transação desejam economizar nos custos transacionais em um cenário em que as informações possuem custos, pessoas se comportam de maneira oportunista, e a racionalidade é limitada – o desafio é compreender como os atributos de uma transação dão origem a determinados tipos de instituições econômicas.

A *Old Institutional Economics* (OIE) ou Velha Economia Institucional (VEI), por sua vez, tem como foco as rotinas organizacionais e sua institucionalização (BURNS; SCAPENS, 2000). Nesse sentido, Moll, Burns e Major (2006, p. 184) afirmam que, a partir dessa abordagem, “os estudiosos tem tentado conceituar processos econômicos que englobam a estabilidade e a mudança”.

De acordo com Scapens (2006, p. 11), a VEI tem como foco a forma como ações e pensamentos são moldados, buscando maneiras de “explicar o comportamento dos agentes econômicos em termos de regras, rotinas e instituições”. Dessa forma, permite um olhar para dentro das organizações, o que possibilita a análise das pressões e restrições internas que moldam, por exemplo, as práticas contábeis gerenciais.

Finalmente, na *New Institutional Sociology* (NIS) ou Nova Sociologia Institucional (NSI) tem-se um contraponto ao modelo de organização que tem como base concepções racionalistas. Sob esse ponto de vista, ganham destaque a forma como as organizações se relacionam com o ambiente, bem como o papel cultural na sua formação (CARVALHO; VIEIRA, 2003).

O ponto de partida dessa abordagem é a ideia de que as estruturas e procedimentos internos, o que inclui a Contabilidade, são moldados por fatores externos ao invés de objetivos que levam em consideração a eficiência (MOLL; BURNS; MAJOR, 2006). Conforme Scapens (2006, p. 11), a pergunta inicial é: “por que organizações parecem similares; e quais são as pressões e processos que moldam as organizações?”.

Sob essa perspectiva, Gomes, Carnegie e Rodrigues (2008, p. 1149) afirmam que “os teóricos institucionais são céticos quanto ao uso de razões técnicas para justificar a adoção e a manutenção de práticas e procedimentos”, ao passo em defendem que características políticas e culturais ficam escondidas sob uma superfície técnica. Assim, tais estudiosos percebem a Contabilidade como uma prática social, na medida em que ela representa um meio pelo qual as organizações e suas atividades são legitimadas a partir da construção de uma aparência de racionalidade e eficiência (CARRUTHERS, 1995, GOMES; CARNEGIE; RODRIGUES, 2008).

Sob esse ponto de vista, pesquisas em Contabilidade tem sido desenvolvidas objetivando o entendimento das pressões institucionais

exercidas pelos diferentes atores no processo de institucionalização de práticas contábeis (GOMES; CARNEGIE; RODRIGUES, 2008).

Assim, para melhor compreendê-las, discutem-se, a seguir, os fundamentos da NSI que são particularmente importantes para as investigações em Contabilidade abordadas na seção 2.3.3.

### **2.3.2 Fundamentos da Nova Sociologia Institucional (NSI)**

De acordo com Scott (2014), os artigos seminais escritos por Meyer e Rowan (1977) e Zucker (1977) foram responsáveis por introduzir a Teoria Neoinstitucional no estudo sociológico das organizações. Ainda segundo o autor, os artigos tinham como base, principalmente, o conceito de instituições proposto por Berger e Luckmann (1967), para os quais uma instituição pode ser entendida como uma tipificação recíproca de ações que os diversos atores tornaram hábitos, sendo a institucionalização o processo pelo qual tais instituições são construídas socialmente (MARQUES, 2012).

Enquanto Meyer e Rowan (1977), conforme Scott (2014), desenvolveram a visão macro do argumento, focando na maneira como as mudanças no ambiente institucional mais amplo acabam por impactar as formas organizacionais, Zucker (1977) enfatizou as “microfundações” das instituições, destacando o poder das crenças cognitivas para ancorar determinados comportamentos (SCOTT, 2014).

Tendo em vista o foco desta pesquisa, merece destaque o estudo de Meyer e Rowan (1977), o qual traz a ideia de que a “institucionalização envolve o processo pelo qual processos, obrigações ou realidades sociais assumem um status de regra no pensamento e ação social” (MEYER; ROWAN, 1977, p. 341). Produtos, serviços, técnicas, políticas e programas institucionalizados constituem mitos poderosos e são adotados de forma cerimonial pelas organizações. As estruturas formais refletem, na verdade, mitos dos ambientes institucionais dessas organizações ao invés de demandas de suas atividades de trabalho (MEYER; ROWAN, 1977).

Assim, a estrutura formal possui muitos elementos como, por exemplo, profissões, programas e tecnologias, que são altamente institucionalizados e que funcionam como mitos. Procedimentos técnicos de produção,

contabilidade, seleção de pessoal ou processamento de dados são reconhecidas como meios para alcançar os objetivos organizacionais. Ainda que não sejam eficientes, tais técnicas institucionalizadas são capazes de atribuir à organização o status de apropriada, racional e moderna, demonstrando responsabilidade e até mesmo evitando acusações de negligência (MEYER; ROWAN, 1977).

Portanto, o entendimento é de que uma organização é estimulada a adotar procedimentos e práticas predominantes e institucionalizados na sociedade, pois, ao fazer isto, aumenta a sua legitimidade e a chance de sobrevivência, ainda que tais práticas e procedimentos não sejam imediatamente eficazes (MEYER; ROWAN, 1977).

Dessa forma, se uma organização dispense energia para desenvolver e elaborar regras e procedimentos racionalizados, isso não indica, necessariamente, que o objetivo é produzir decisões ou resultados objetivamente melhores. Isso porque ser tecnicamente eficiente pode não ser o único caminho para a sobrevivência de uma organização. Assume-se, portanto, que “alcançar legitimidade aos olhos do mundo, do Estado, de profissões poderosas ou da sociedade em geral é outra estratégia de sobrevivência efetiva” (CARRUTHERS, 1995, p. 317).

A conformidade, contudo, pode não ser a única resposta a ser dada pela organização às pressões para adoção de regras institucionalizadas. Nesse sentido, Meyer e Rowan (1977) explicam que, quando pressionadas a demonstrar conformidade, as organizações podem alterar suas estruturas formais e, ao mesmo tempo, permitir que suas unidades internas operem independentes dessa pressão. Adotam, portanto, a prática de *decoupling*.

Moll, Burns e Major (2006) definem o *decoupling* como essa separação, intencional ou não, entre a imagem externa e as estruturas e procedimentos reais das organizações. Assim, as organizações cedem às pressões institucionais, mas dissociam suas práticas dessas estruturas. Dessa forma, ainda que, em função das suas origens institucionais comuns, as organizações de um mesmo setor possam ter estruturas formais similares, o comportamento real pode ser diferente, divergindo das prescrições oficiais (MEYER; ROWAN, 1977).

As estruturas formais teriam, então, maior relação com a apresentação da organização do que com suas práticas reais. Em um cenário em que as estruturas formais são míticas e cerimoniais, os esforços acabam sendo direcionados mais para elaborar as normas que regem os procedimentos do que para a aderência a eles. Dessa forma, a prática de *decoupling* “permite que uma organização mantenha suas aparências institucionalmente prescritas (via estrutura formal) sem ter que comprometer sua operação real” (CARRUTHERS, 1995, p. 318).

Essas ideias centrais apresentadas por Meyer e Rowan (1977) acabaram por subverter a ênfase dada à escolha racional. Ainda que não tenham descartado a eficiência técnica, os autores valorizaram o aspecto mítico da estrutura racionalizada, principalmente quando os resultados, tecnologias e critérios de desempenho são ambíguos (CARRUTHERS, 1995).

Na sequência dos estudos seminais já mencionados, Scott (2014, p. 51) explica que outras contribuições importantes à Teoria Neoinstitucional podem ser observadas a partir das obras de Meyer e Scott (1983) e DiMaggio e Powell (1983), sendo que os autores “elaboraram a perspectiva macro (ambiental), que se tornou a ênfase dominante no trabalho sociológico”.

Meyer e Scott (1983) propuseram a ideia de que forças técnicas e institucionais moldam as organizações (SCOTT, 2014). O ambiente técnico está relacionado com a necessidade que a organização possui de alcançar eficiência técnica, enquanto o ambiente institucional guarda relação com a necessidade de aceitar as regras, normas sociais e expectativas externas a fim de garantir os recursos necessários à sua sobrevivência (SCAPENS, 2006).

Nesse sentido, o ambiente técnico pode ser entendido como aquele no qual organizações produzem e transacionam produtos e serviços no mercado, recebendo recompensas na medida em que conseguem controlar suas atividades de forma eficiente e eficaz. Já no ambiente institucional, estão presentes normas e exigências que devem ser observadas pelas organizações que desejam ser apoiadas e legitimadas (SCOTT, 1992 apud CARVALHO; VIEIRA, 2003).

De acordo com Scott (2014), as organizações estão sujeitas às pressões dos dois modelos de ambiente, ainda que a intensidade dessas forças possa variar de uma entidade para outra.

O estudo de DiMaggio e Powell (1983), por sua vez, distinguiu “três importantes mecanismos – coercitivo, mimético e normativo – pelos quais os efeitos institucionais são difundidos através de um campo organizacional”, enfatizando, também, de que forma a competição e os processos institucionais têm como consequência o isomorfismo estrutural (SCOTT, 2014, p. 51).

O campo organizacional, conforme DiMaggio e Powell (1983, p. 148), é formado pela conjunto de organizações que “constituem uma área reconhecida da vida institucional: fornecedores chave, consumidores de recursos e produtos, agências reguladoras e outras instituições que produzem produtos e serviços similares”.

Os autores explicam que, na busca pela legitimidade, considerando que as organizações de um determinado campo enfrentam as mesmas condições ambientais, a tendência é de que se tornem homogêneas, ou seja, passem a adotar as mesmas estruturas e práticas. Nesse cenário, o isomorfismo é o conceito que melhor captura esse processo de homogeneização (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

Segundo Meyer e Rowan (1977), o isomorfismo institucional é capaz de promover o sucesso e a sobrevivência das organizações. Isso ocorre porque quando as estruturas formais legitimadas externamente são incorporadas, o comprometimento dos públicos interno e externo aumenta. Adicionalmente, fazer uso de critérios de avaliação externos, deixando de ser um sistema independente para se tornar uma subunidade, pode fazer com que a organização se mantenha bem-sucedida pela definição social.

Logo, ao definir uma estrutura formal que considera o que prescrevem os mitos no ambiente institucional, a organização torna-se legitimada e usa esta legitimidade para obter apoio e fortalecê-lo, assegurando a sua sobrevivência (MEYER; ROWAN, 1977).

Carruthers (1995) explica que as organizações imitam umas às outras porque estão em ambientes similares. As organizações importam suas estruturas formais do ambiente externo, copiando e reproduzindo os procedimentos, regras e estruturas que são legitimados. Dessa forma, afirma o autor, as estruturas formais têm como fonte o Estado, as profissões e outras organizações consideradas bem-sucedidas.

Portanto, na perspectiva institucional, o desenho organizacional não é entendido como um processo racional, mas sim como originado de pressões internas e externas que com o tempo levam as organizações a se assemelharem (HALL, 1990).

Assim, de acordo com Carvalho e Vieira (2003), a suposição é de que pressões exercidas pelo Estado e por outros organismos reguladores acabam por influenciar as organizações que, então, procuram adaptar suas estruturas e procedimentos a fim de atender às expectativas do contexto. Procuram, portanto, ser isomórficas.

Nesse processo, três mecanismos de mudança institucional isomórfica foram identificados por DiMaggio e Powell (1983): (a) isomorfismo coercitivo, que tem sua origem na influência política e no problema de legitimidade; (b) isomorfismo mimético, que é decorrente das respostas a incertezas; e (c) isomorfismo normativo, que está associado à profissionalização. Tais tipologias de isomorfismo, conforme explicam os autores, nem sempre são empiricamente distintas. Contudo, apesar de misturarem-se no cenário empírico, tendem a ter diferentes origens e resultados.

O *isomorfismo coercitivo* é resultado das “pressões formais e informais exercidas sobre as organizações por outras organizações das quais elas são dependentes e por expectativas culturais da sociedade dentro da qual as organizações atuam” (DIMAGGIO; POWELL, 1983, p. 150).

Nesse cenário, as regulamentações governamentais podem levar as organizações a adotarem novos procedimentos. Nesse caso, por exemplo, indústrias podem passar a adotar controles de poluição para atender a legislação ambiental, ou entidades não lucrativas podem passar a manter contabilidade e contratar contadores para atender à legislação tributária. Fora da arena governamental, subsidiárias podem adotar práticas contábeis, avaliações de desempenho e planos orçamentários compatíveis com os da matriz ou, ainda, uma grande indústria pode forçar seus fornecedores a padronizarem suas operações (DIMAGGIO; POWELL, 1983; CARRUTHERS, 1995).

Dessa forma, indicam DiMaggio e Powell (1983, p. 151), “a expansão do Estado, a centralização do capital e a coordenação da filantropia suportam a

homogeneização de modelos organizacionais através de relações de autoridade direta”.

O *processo mimético*, por sua vez, é uma resposta a incertezas. Quando tecnologias organizacionais não são compreendidas, quando os objetivos são ambíguos ou quando o ambiente cria incertezas simbólicas, as organizações são encorajadas à imitação, ou seja, moldam a si próprias de acordo com outras organizações em seus campos que são percebidas como sendo mais legítimas ou bem-sucedidas (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

Dessa forma, quando não têm certeza a respeito do que precisam fazer, as organizações buscam identificar outras organizações como ponto de referência e tendem a imitar o que elas fazem em situações semelhantes, ou seja, fazem o que os outros estão fazendo (CARRUTHERS, 1995).

Para Collin et al. (2009), ao adotarem o comportamento mimético, as organizações esperam ser bem-sucedidas na realização de suas atividades, apesar de não as conhecerem. Elas serão consideradas legítimas porque agem conforme as expectativas de outras organizações e podem, até mesmo, ser vistas como organizações de ponta.

Como exemplo desse processo mimético pode-se citar a adoção das políticas de qualidade nas empresas americanas que representaram, pelo menos em parte, uma tentativa de reprodução do modelo de sucesso japonês e europeu (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

Finalmente, no que tange ao *isomorfismo normativo*, tem-se que as pressões normativas representam uma terceira fonte de mudança organizacional isomórfica e decorrem da profissionalização, que é interpretada por DiMaggio e Powell (1983, p. 152) como “o grande esforço coletivo de membros de uma profissão para definir as condições e métodos de seu trabalho”.

Nesse caso, dois aspectos da profissionalização são fontes importantes do isomorfismo: as universidades e instituições de capacitação profissional, que são centros de desenvolvimento de normas organizacionais, e as associações profissionais, que contribuem para a definição e promulgação de regras que normatizam o comportamento organizacional e profissional (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

Carruthers (1995, p. 317) explica que indivíduos de uma organização “que também são membros de uma profissão são reconhecidos como detentores de conhecimento e treinamento especializado, e frequentemente podem definir os termos e condições de seus trabalhos” e, nesse cenário, o fato de estarem envolvidos em redes profissionais ou terem tido experiências de educação especializada acaba por influenciar a forma como executam as suas atividades em uma organização.

Da mesma forma, Hall (1990) afirma que tanto o treinamento profissional quanto as redes que ligam profissionais podem conduzir a situações em que torna-se praticamente impossível diferenciar os gestores das diferentes organizações, pois, na medida em que passam a fazer parte de uma associação, seja ela profissional ou empresarial, as ideias tendem a ser tornar homogêneas.

Na área contábil, as pressões normativas podem ter origem na educação formal dos contadores, na educação profissional continuada e nas associações contábeis profissionais que alcançam as organizações e são capazes de promover determinadas práticas (CARPENTER; FERROZ, 1992).

A partir do exposto, Moll, Burns e Major (2006) resumem as três subcategorias de isomorfismo institucional discutidas, conforme indicado no Quadro 13.

Quadro 13 – Subcategorias de isomorfismo institucional

<b>Isomorfismo Coercitivo</b>	Fatores externos (políticas governamentais, regulações e relações com fornecedores) exercem pressões para que as organizações adotem estruturas internas e procedimentos específicos.
<b>Isomorfismo Mimético</b>	Organizações imitam estruturas internas e procedimentos adotados por outras organizações.
<b>Isomorfismo Normativo</b>	Organizações adotam as estruturas e procedimentos defendidos por uma profissão dominante, conselhos profissionais e/ou consultores.

Fonte: Elaborado pela autora com base em Moll, Burns e Major (2006, p. 188).

DiMaggio e Powell (1983, p. 153) explicam que esses três processos isomórficos institucionais podem ser esperados ainda que não se observem evidências de que a eficiência organizacional interna irá aumentar. Isso porque

essa similaridade (isomorfismo) pode facilitar a negociação com outras organizações, atrair equipe qualificada, bem como fazer com que a organização se torne legítima e respeitável, encaixando-se “em categorias administrativas que definem elegibilidade para concessões e contratos públicos e privados”.

Adicionalmente, os autores afirmam que, a partir dos mecanismos de mudança isomórfica apresentados, é possível prever, empiricamente, “quais campos organizacionais serão mais homogêneos em estrutura, processos e comportamento” (DIMAGGIO; POWELL, 1983, p. 154). Dessa forma, sem a finalidade de esgotar a discussão, apresentam hipóteses que podem ser testadas a partir do uso de dados relacionados a características das organizações em um campo, considerando-se constantes outros aspectos como tamanho, tecnologia e centralização de recursos externos.

Tais hipóteses dizem respeito aos elementos preditivos de mudança isomórfica operando no nível organizacional e no nível de campo organizacional, conforme apresentado no Quadro 14.

Quadro 14 – Hipóteses propostas por DiMaggio e Powell (1983)

<b>Nível Organizacional</b>	
<i>Hipóteses derivadas das discussões sobre isomorfismo coercitivo e coação</i>	Hipótese A.1 – Quanto maior a dependência de uma organização de outra organização, mais similar ela se tornará àquela organização em termos de estrutura, clima e foco comportamental. Hipótese A.2 – Quanto maior a centralização dos fornecedores de recursos da organização A, maior a extensão com que a organização A irá mudar de maneira isomórfica para se assemelhar à organização da qual seus recursos dependem.
<i>Hipóteses derivadas das discussões sobre isomorfismo mimético, modelagem e incerteza</i>	Hipótese A.3 – Quanto maior a incerteza em relação aos fins e meios, maior a extensão com que uma organização irá se moldar de acordo com as organizações que ela percebe como bem-sucedidas. Hipótese A.4 – Quanto mais ambíguos forem os objetivos de uma organização, maior a extensão com que uma organização irá se moldar de acordo com as organizações que ela percebe como bem-sucedidas.
<i>Hipóteses baseadas nas discussões sobre o processo normativo encontrado em organizações profissionais</i>	Hipótese A.5 – Quanto maior a dependência de credenciais acadêmicas na escolha do pessoal da equipe gerencial, maior a extensão com que uma organização se tornará igual a outras no seu campo organizacional. Hipótese A.6 – Quanto maior a participação dos gestores organizacionais em associações empresariais e profissionais, maior a possibilidade de que a organização será, ou se tornará, igual a outras no seu campo.
<b>Nível de Campo Organizacional</b>	

<i>Hipóteses baseadas nas discussões sobre centralização de recursos e papel dos atores governamentais sobre as regras institucionais</i>	Hipótese B.1 – Quanto maior a extensão com que um campo organizacional é dependente de uma única (ou de diversas e similares) fonte(s) de suporte para recursos vitais, maior o nível de isomorfismo. Hipótese B.2 – Quanto maior a extensão com que as organizações em um campo transacionam com agências estatais, maior a extensão do isomorfismo no campo como um todo.
<i>Hipóteses que se seguem às discussões sobre mudanças isomórficas resultantes de incertezas e modelagem</i>	Hipótese B.3 – Quanto menor o número de modelos organizacionais alternativos visíveis em um campo, mais rápida a taxa de isomorfismo naquele campo. Hipótese B.4 – Quanto maior a extensão com que as tecnologias são incertas e os objetivos são ambíguos em um campo, maior a taxa de mudança isomórfica.
<i>Hipóteses derivadas das discussões sobre seleção profissional, socialização e estruturação</i>	Hipótese B.5 – Quanto maior a extensão da profissionalização em um campo, maior a quantidade de mudança isomórfica institucional. Hipótese B.6 – Quanto maior a extensão de estruturação de um campo, maior o grau de isomorfismo.

Fonte: Elaborado pela autora com base em DiMaggio e Powell (1983).

As doze hipóteses apresentadas sugerem, portanto, que as discussões teóricas podem ser testadas empiricamente, embora formas de mensuração das variáveis não tenham sido propostas (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

Também sobre o enfoque de aplicação desses *insights* em pesquisas, Gomes, Carnegie e Rodrigues (2008) consideram que essas três formas de pressão institucional são categorias importantes no processo de compreensão da maneira como agem os atores organizacionais e, em função disso, podem ser utilizadas tanto em pesquisas de contextos atuais, que investigam a contabilidade contemporânea, como em pesquisas que investigam a realidade contábil em períodos passados, ou seja, em pesquisas contábeis históricas.

Nessa linha, Dias Filho e Machado (2012) explicam que a concepção de isomorfismo institucional considera que a realidade que é construída socialmente acaba por ser refletida pelas organizações. Logo, esse fundamento da Teoria Institucional contribui para que seja possível compreender porque as organizações que fazem parte de um determinado setor são homogêneas em diversos aspectos, inclusive com relação aos métodos contábeis escolhidos. Sendo assim, a Teoria Institucional pode ser utilizada para explicar as escolhas contábeis a partir da ideia de que os atores organizacionais sofrem pressões institucionais de caráter coercitivo, mimético e/ou normativo (COLLIN et al., 2009).

Em sequência ao desenvolvimento de DiMaggio e Powell (1983), Scott (2014) elaborou a sua própria abordagem de forma mais abrangente, tendo em vista ideias e *insights* de discussões e estudos anteriores, e incorporando a noção de isomorfismo.

Inicialmente, considerando os diversos argumentos presentes na literatura, o autor propôs uma definição mais ampla de instituições: “Instituições compreendem elementos reguladores, normativos e cultural-cognitivos que, em conjunto com atividades e recursos associados, fornecem estabilidade e significado para a vida social” (SCOTT, 2014, p. 56).

Dessa forma, devido ao processo desencadeado por elementos reguladores, normativos e cultural-cognitivos, as instituições apresentam duas propriedades: estabilização e produção de sentido. “Esses elementos são blocos de construção central das estruturas institucionais, fornecendo fibras elásticas que guiam o comportamento e resistem às mudanças” (SCOTT, 2014, p. 57).

Ao empregar uma abordagem analítica para a compreensão de tais elementos, Scott (2014) descreveu o que denominou de “os três pilares” que constituem ou apoiam as instituições, conforme apresentado no Quadro 15.

Quadro 15 – Três Pilares das instituições

	<b>Regulatório</b>	<b>Normativo</b>	<b>Cultural-Cognitivo</b>
Base de Submissão	Conveniência	Obrigação social	<i>Taken-for-grantedness</i> Entendimento compartilhado
Base de Demanda	Regras regulatórias	Expectativas vinculadas	Esquema constitutivo
Mecanismos	Coercitivo	Normativo	Mimético
Lógica	Instrumentalidade	Adequação	Ortodoxia
Indicadores	Regras, leis e sanções	Certificação Acreditação	Crenças comuns Lógicas de ação compartilhadas
Sentimento	Medo, culpa/inocência	Vergonha/honra	Certeza/confusão
Base de Legitimidade	Legalmente sancionada	Moralmente governada	Compreensível Reconhecível Culturalmente suportada

Fonte: Scott (2014, p. 60).

Caronna (2004) afirma que todas as organizações estão incorporadas no sistema de significados, normas, valores e crenças que constituem os três pilares institucionais, quais sejam: regulatório, normativo e cultural-cognitivo.

Os autores que dão ênfase às características *regulatórias* das instituições as compreendem como “sistemas de regras ou sistemas de governança” (SCOTT; DAVIS, 2007, p. 259).

O processo regulatório está relacionado com as atividades de emissão de regras, execução de monitoramento e manipulação de sanções (recompensas ou punições), que tanto podem ser dadas a partir de mecanismos informais (envolvendo humilhação ou banimento) como de mecanismos altamente formalizados (polícia e tribunais, por exemplo), com o objetivo de influenciar comportamentos (SCOTT, 2014).

Dessa forma, o pilar regulatório “reconhece a autoridade de certas organizações e governos de formalmente restringir e habilitar o comportamento organizacional” (CARONNA, 2004, p. 46).

Para Scott (2014, p. 61), ainda que o conceito de regulação esteja vinculado à ideia de repressão e coação, “diversos tipos de regulação habilitam e autorizam os atores sociais e ações, conferindo licenças, poderes especiais e benefícios a alguns tipos de atores”. Nesse cenário, via de regra, o setor privado guarda maior relação com incentivos positivos, tais como aumento de lucros, enquanto os atores públicos tendem a confiar mais em sanções negativas como, por exemplo, impostos, multas e reclusão. (SCOTT, 2014).

A lógica subjacente do pilar regulatório é instrumental, pois os indivíduos obedecem às leis e regras que consideram defender seus interesses, assim como submetem-se a elas com o objetivo de obter recompensas ou evitar punições. Além disso, tendo em vista que as emoções representam um elemento motivacional relevante na vida social, diferentes tipos de sentimentos, como medo, culpa, inocência ou alívio, podem ser projetados pelo encontro com os órgãos reguladores, o que faz com que representem um importante elemento de poder destes (SCOTT, 2014).

Indicadores empíricos relacionados às instituições regulatórias são encontrados “na evidência de expansão de constituições, leis, códigos, regras, diretrizes e estruturas formais de controle” (SCOTT, 2014, p. 62).

No pilar *normativo*, a ênfase é dada às regras normativas que “introduzem uma dimensão prescritiva, avaliativa e obrigatória na vida social” (SCOTT, 2014, p. 64). Os sistemas normativos incluem: (a) valores: concepções do que desejável e preferível, assim como padrões com os quais as estruturas e comportamentos são comparados e avaliados; e (b) normas: especificam de que forma as coisas devem ser feitas, definindo as maneiras legítimas de se buscar um determinado objetivo (SCOTT, 2014).

Valores e normas são, portanto, elementos institucionais, de forma que a proposição normativa busca identificar de que forma as “opções estruturais assumidas pelas organizações são derivadas da pressão exercida pelas normas e os valores” (CARVALHO; VIEIRA, 2003, p. 29).

As expectativas são estruturadas pelas crenças e valores, bem como pelos sistemas de regras informais e difusas, que impõem obrigações mútuas aos atores que fazem parte de um campo organizacional (CARONNA, 2004).

Assim, as estruturas e comportamentos são considerados legítimos se estão em linha com as normas que são compartilhadas e que definem as condutas adequadas (SCOTT; DAVIS, 2007).

O comportamento é guiado pelo senso do que é adequado, pelas obrigações sociais impostas a uns pelos outros e pelo compromisso com valores que são comuns a todos. Ou seja, a lógica da adequação está presente, pois, ao invés de preocuparem-se com as escolhas a serem feitas tendo em vista o seu interesse próprio (instrumentalidade), os atores consideram a situação e seu papel nela, avaliando, a partir daí, qual é o comportamento mais adequado. Também de forma diferente do que se observa no pilar regulatório, nesse caso os sentimentos experimentados por aqueles que se submetem ou violam as normas podem ser vergonha, respeito ou honra (SCOTT; DAVIS, 2007; SCOTT, 2014).

Nesse cenário, indicadores empíricos da existência ou difusão de instituições normativas estão relacionados a creditações ou certificações por órgãos que emitem padrões, tais como associações profissionais (SCOTT, 2014).

O pilar *cultural-cognitivo* “envolve a criação de concepções compartilhadas que constituem a natureza da realidade social e de molduras através das quais os significados são criados” (SCOTT, 2003, p. 880).

Carvalho e Vieira (2003) explicam que, enquanto no paradigma regulador as normas, leis e sanções ganham destaque, e no paradigma normativo a acreditação é apontada como mecanismo de funcionamento da organização, no pilar cognitivo os indivíduos e organizações são considerados como realidades socialmente construídas.

Na dimensão cognitiva, os significados atribuídos a objetos e atividades são moldados pelos símbolos, tais como palavras, sinais e gestos. Esses significados, por sua vez, são mantidos e transformados na medida em que são empregados para dar sentido aos acontecimentos. Já na perspectiva cultural, a cultura é tratada “não apenas como crenças subjetivas, mas também como um sistema simbólico visto como objetivo e externo aos atores individuais”. Dessa forma, o termo cognitivo-cultural enfatiza que “processos interpretativos são moldados por estruturas culturais externas” (SCOTT, 2014, p. 67).

No que diz respeito à sua função constitutiva, Scott (2014) explica que o processo simbólico é responsável por construir a realidade social, definindo a natureza e as propriedades dos atores e ações sociais. “Concepções, quadros e sistemas de significado incluem modelos de organização e lógicas institucionais” de forma que os modelos de organização são conjuntos de expectativas de como uma organização deve ser estruturada (CARONNA, 2004, p. 46).

A submissão, nesse caso, ocorre porque outros tipos de comportamentos não são aceitos, ao mesmo tempo em que rotinas são seguidas porque são aceitas sem contestação (*taken-for-granted*). A lógica que justifica a conformidade é a ortodoxia, relacionada à percepção de exatidão e robustez das ideias que desencadeiam as ações, enquanto a dimensão afetiva, por sua vez, está ligada a sentimentos de confiança, confusão e desorientação que podem ser experimentados por aqueles que estão alinhados ou não com as crenças culturais (SCOTT, 2014).

No caso do pilar cultural-cognitivo, Scott (2014) não apresenta indicadores empíricos, apenas fazendo referência a pesquisas que buscaram inferir crenças e pressupostos subjacentes a partir da observação de comportamentos, assim como identificar valores e atitudes compartilhados (por exemplo, Turner, 1974, e Hofstede, 1984).

Tendo em vista os três pilares apresentados, é importante destacar que, conforme Scott e Davis (2007), as diferenças são analíticas e apontam diferentes elementos e processos, mas precisam ser consideradas em conjunto para o pleno desenvolvimento de modelos institucionais.

Considerando esses elementos, Scott (2014) explica que cada um deles, da sua maneira, fornece uma base de legitimidade. No enfoque regulatório, maior ênfase é dada à conformidade com as regras legais ou quase-legais. Já em uma ênfase normativa, a legitimidade é avaliada a partir de uma base moral mais profunda, enquanto que na visão cultural-cognitiva a legitimidade decorre da “conformidade com uma definição comum da situação, quadro de referência, ou um papel reconhecível (para indivíduos) ou modelo estrutural (para organização)” (SCOTT, 2014, p. 74).

Nesse cenário, na medida em que as instituições são constituídas por uma combinação desses elementos institucionais, que variam entre si e também ao longo do tempo, o desafio entre os pesquisadores “é descobrir quais elementos estão em jogo em um dado contexto e a extensão com que eles trabalham para se reforçar ou se enfraquecer mutuamente” (SCOTT, 2008, p. 429).

Para uma visão mais ampla, o conceito de elementos ou pilares das instituições pode ser complementado introduzindo-se dois outros conjuntos de definições: veículos ou *carriers* e nível de análise.

Scott (2003, 2014) explica que além de as ideias sociais serem compostas por diversos elementos, tais como regras, obrigações e crenças, elas são transportadas por diversos veículos (*carriers*) que são divididos em quatro classes abrangentes – sistemas simbólicos, sistemas relacionais, rotinas e artefatos – e que estão associadas com cada um dos três pilares institucionais (Quadro 16).

Quadro 16 – Pilares institucionais e veículos ou *carriers*

Definição		Pilares		
		Regulatório	Normativo	Cultural-Cognitivo
<b>Sistema Simbólico</b>	Esquemas simbólicos nos quais informações significativas são	Regras, leis	Valores, expectativas,	Categorias, tipificações,

	codificadas e transmitidas		padrões	esquemas
<b>Sistema Relacional</b>	Incluem ligações interpessoais e interorganizacionais	Sistemas de governança, sistemas de poder	Regimes, sistemas de autoridade	Isomorfismo estrutural, identidades
<b>Rotinas</b>	Comportamento habitual; ações padronizadas refletindo o conhecimento tácito detido e transmitido pelos atores.	Protocolos, padrões e procedimentos organizacionais	Tarefas, papéis e obediência ao dever	Roteiros
<b>Artefatos</b>	Cultura material criada pela engenhosidade humana para auxiliar no desempenho das tarefas.	Objetos que cumprem com as especificações obrigatórias	Objetos que atendem a convenções e padrões	Objetos que possuem valor simbólico

Fonte: Adaptado de Scott (2003) e Scott (2014).

Conforme Scott (2003), os diferentes veículos ou *carriers* podem transportar elementos regulatórios, normativos ou cognitivos. Nesse sentido, ao revisar os estudos empíricos sobre o tema, o autor enfatiza a importância de pesquisas sob esta perspectiva para a compreensão da forma como as instituições mudam e se difundem através do espaço e do tempo.

Com relação ao nível de análise, Scott (2014) afirma que uma das principais formas de diferenciação na Teoria Institucional está relacionada ao nível de análise, ou seja, ao escopo do fenômeno envolvido. O autor indica que seis categorias distintas podem ser identificadas: (a) sistema mundial: engloba estudos desenvolvidos em nível global, internacional e transacional a partir do exame de estruturas e processos que ocorrem socialmente ao longo do tempo; (b) sociedade: contempla estudos que investigam processos e estruturas relativos a sociedades e nações-estado; (c) campo organizacional: estudos que investigam o campo organizacional, conforme definição de DiMaggio e Powell (1983) e de Meyer e Scott (1983); (d) população organizacional: dizem respeito a estudos sobre populações organizacionais, entendidas como um conjunto de organizações que se assemelham em algum aspecto; (e) organização: estudos no nível organizacional que têm como foco os processos institucionais que operam em uma organização, especificamente; e (f) subsistema organizacional: focam nas unidades das organizações, tais como departamentos e equipes.

Observa-se, dessa forma, que os diversos elementos institucionais, veículos (*carriers*) e níveis de análise abrem espaço para múltiplas abordagens

em pesquisas desenvolvidas no âmbito na NSI. Verifica-se, também, que se trata de uma teoria em construção, na medida em que os seus fundamentos estão em desenvolvimento e em discussão, sendo complementados por diferentes pontos de vista mediante o avanço das investigações empíricas.

No caso da Contabilidade, conforme se apresenta a seguir, predominam estudos que utilizam como fundamento os conceitos de isomorfismo e *decoupling*, considerados conceitos teóricos centrais da Teoria Institucional, segundo Boxenbaum e Jonsson (2008).

### **2.3.3 A Nova Sociologia Institucional e os Estudos em Contabilidade**

Como já mencionado, tendo em vista as múltiplas abordagens permitidas pela Teoria Institucional, são diversos os focos das pesquisas desenvolvidas na área contábil a partir de seus *insights*. Sendo assim, considerando os objetivos deste estudo, a revisão que se apresenta a seguir trata das pesquisas que investigam a escolha e adoção de práticas contábeis pela perspectiva da NSI.

Carpenter e Feroz (1992, p. 614) desenvolveram um estudo que examinou a decisão do estado de Nova York de adotar os *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP) a partir de quatro perspectivas teóricas, entre as quais a Teoria Institucional, “que sugere que pressões ambientais por mudanças são os fatores primários que levam as organizações a adotar GAAP”, ou seja, sob esse ponto de vista, as escolhas contábeis são “principalmente influenciadas pela necessidade de alguns governos de fornecer um símbolo de legitimidade para fornecedores de recursos externos” (CARPENTER; FERROZ, 1992, p. 623).

Os dados para realização da pesquisa foram coletados a partir de múltiplas fontes de evidência, tais como arquivos e documentos, observações e entrevistas com pessoas que estiveram envolvidas ou que exerceram influência no processo de mudança e, ao final do estudo, a visão dos autores foi de que a decisão do estado de Nova York decorreu da necessidade de legitimar suas práticas de gestão financeira para manter o acesso ao mercado de capitais. Principalmente, os resultados sugeriram que “o governador, a controladoria e os legisladores foram coagidos pelos mercados de crédito e pela profissão

contábil a apoiar a legislação sobre GAAP”. Dessa forma, diversos atores do ambiente institucional, considerando seus próprios interesses, contribuíram para o processo de isomorfismo coercitivo (CARPENTER; FERROZ, 1992, p. 637).

Os mesmos autores investigaram a realidade de quatro estados norte-americanos (Nova York, Michigan, Ohio e Delaware) a fim de identificar as estratégias de respostas às pressões para a adoção dos GAAP no início da década de 1970. Nesse contexto, Carpenter e Feroz (2001, p. 566) procuraram identificar os fatores que facilitaram ou impediram a adoção de práticas contábeis profissionalmente endossadas no setor público, partindo do princípio de que, considerando as características desse setor, a perspectiva institucional é capaz de complementar a visão econômica na explicação das escolhas contábeis, sendo importante para explicar essas escolhas “em organizações onde os atores maximizadores do seu próprio interesse não podem exercer influência efetiva sobre as escolhas devido a sua posição de poder relativo nestas organizações”.

Para possibilitar o estudo de caso, os autores realizaram entrevistas, bem como analisaram documentos de arquivos e artigos de jornais, estatutos e outros documentos oficiais. A partir das informações coletadas foi possível identificar cinco fatores-chaves que influenciaram a adoção dos GAAP nos estados pesquisados, resumidos da seguinte forma:

(1) stress fiscal e necessidade de acesso ao crédito; (2) suporte de oficiais chave eleitos e/ou indicados à adoção dos GAAP; (3) políticas organizacionais e potencial para alterar as relações de poder; (4) participação de burocratas contábeis chave nas organizações profissionais contábeis; (5) mudanças nas lideranças eleitas” (CARPENTER; FERROZ, 2001, p. 588).

O contexto francês foi, por sua vez, o foco do estudo de Touron (2005), que teve como objetivo principal buscar explicações para a decisão das empresas francesas de adotar o US GAAP, aceito no cenário internacional antes da criação do *International Accounting Standard Committee* (IASB), em detrimento das recomendações dos organismos contábeis franceses, tal como costumavam fazer. O autor procurou identificar o papel do isomorfismo coercitivo, normativo e mimético nessa adoção e, ao analisar cada um dos tipos de isomorfismo e sua potencial relação com a adoção do US GAAP,

propôs o Estado e os fornecedores de capital como elementos capazes de exercer pressão coercitiva, os auditores e reguladores do mercado de ações como fontes de pressão normativa, e as empresas do mesmo setor como fontes de pressão mimética.

A investigação foi realizada a partir de um estudo de caso comparativo no qual três empresas foram analisadas, sendo que Relatórios Anuais, artigos da imprensa e documentos de arquivos foram as fontes de evidência a partir das quais o autor constatou que a adoção do US GAAP foi um ato simbólico na busca pela legitimação no cenário internacional. Nesse processo, foram observadas pressões normativas, principalmente em função da ajuda de firmas de auditoria anglo-saxônicas, e miméticas, desencadeadas pela busca de adoção de práticas observadas em multinacionais com a finalidade de obter reconhecimento como uma multinacional ou de seguir o movimento do setor (TOURON, 2005).

Baker e Rennie (2006), por sua vez, investigaram a realidade do Canadá. Os autores partiram do pressuposto de que os diversos agentes do ambiente organizacional (comissões reais, *Office of the Auditor General* (OAG) do Canadá, *Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA), mercados de crédito e outros governos nacionais) poderiam ter exercido impacto na decisão do governo central canadense de adotar a contabilidade por competência. Dessa forma, a partir de uma perspectiva institucional, examinaram os fatores que influenciaram essa decisão.

Para tanto, os autores documentaram eventos que levaram a essa escolha, ocorridos entre 1962 e 2003, a partir da coleta de evidências em três fontes distintas: (a) documentos produzidos pelo governo; (b) documentos produzidos por departamentos e organizações ligados ao governo; e (c) documentos produzidos por terceiros como *Public Sector Accounting Board* (PSAB) e seus predecessores, o *Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA) e a *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD). Ao final, identificaram que influências normativas e coercitivas do OAG, apoiado pelo CICA, bem como miméticas, em função da adoção da contabilidade por competência em outros países, como a Nova Zelândia, impactaram na decisão do governo canadense (BAKER; RENNIE, 2006).

Fazendo uso da estrutura analítica da NSI, Yamamoto e Noguchi (2013) examinaram a transformação do sistema contábil nos governos locais do Japão desde a década de 1990. Para tanto, tiveram como objetivo verificar a importância do governo nacional como agente institucional tomando como base documentos emitidos pelo *Ministry of Internal Affairs and Communications* (MIC), entrevistas informais com funcionários do alto escalão dos governos locais e do governo nacional, bem como resultados de estudos anteriores a respeito do uso de informações da contabilidade por competência pelos governos locais.

Os autores verificaram que, de um modo geral, a reforma contábil não teve origem em esforços empreendidos pelos governos locais para promover melhorias na prestação de contas ou na gestão, tendo sido forçada pelo governo central japonês em função do poder do MIC de distribuir recursos aos governos locais (isomorfismo coercitivo). Adicionalmente, ao verificarem a baixa utilização das informações para a avaliação de desempenho e de projetos, concluíram que o novo sistema não estava incorporado nas práticas de gestão pública, sendo a sua adoção simbólica para justificar a destinação de recursos do governo central (*decoupling*).

Adhikari, Kuruppu e Matilal (2013), a partir das ideias do neoinstitucionalismo, investigaram a realidade do Nepal e do Sri Lanka com o objetivo de explorar a implementação de reformas contábeis promovidas no setor público. Nesse contexto, buscaram analisar o papel dos fatores ambientais na disseminação de reformas contábeis nos dois países e, ao mesmo tempo, verificar a extensão com que foram bem sucedidos nesse processo, levando em consideração o papel de contadores públicos, políticos e profissionais contábeis.

No desenvolvimento do que denominaram de estudo de caso coletivo, os autores coletaram evidências empíricas a partir de duas fontes principais: (a) 51 entrevistas desestruturadas com oficiais de governo, contadores e formuladores de políticas entre 2006 e 2009 (Sri Lanka) e 2007 e 2012 (Nepal); e (b) análise de documentos oficiais dos países, bem como relatórios de organismos mundiais como Banco Mundial, Banco Asiático de Desenvolvimento e do Fundo Monetário Internacional.

Ao analisarem como as diferentes pressões isomórficas impactaram a institucionalização das reformas contábeis, os autores verificaram que, no caso do Nepal, os organismos mundiais foram os principais veículos das ideias de reforma. Dessa forma, as pressões coercitivas foram as mais fortes, uma vez que a dependência de recursos desses organismos, tais como o Banco Mundial, não deixou outra opção ao país que não fosse aceitar as alterações propostas. Ainda assim, a aceitação verificada foi simbólica, de forma que, de um modo geral, as propostas não passaram do estágio inicial, sendo apenas uma forma de legitimar e justificar a relação entre o país e os organismos internacionais (ADHIKARI; KURUPPU; MATILAL, 2013).

Já no caso do Sri Lanka, as pressões coercitivas foram amenizadas pela existência de profissionais governamentais educados e treinados e de instituições contábeis estabelecidas ainda antes da independência do país. Na visão dos autores, o colonialismo contribuiu para a promoção da educação contábil, o que permitiu que algumas ideias de reforma fossem implementadas. Nesse contexto, os movimentos por reformas pareceram ser mais direcionados por pressões miméticas e normativas, relacionadas a fatores como “profissionalismo, educação, consciência das tendências internacionais, criada através de seminários e treinamentos” (ADHIKARI; KURUPPU; MATILAL, 2013, p. 227).

A pesquisa conduzida por Hassan, Rankin e Lu (2014) teve como foco o Iraque. O estudo analisou os determinantes da decisão do governo iraquiano que impactou no sistema contábil do país a fim de verificar que fatores ambientais influenciaram a decisão de exigir a adoção dos *International Financial Reporting Standards* (IFRS) pelas companhias listadas e que fatores provavelmente afetarão a expansão da adoção dessas normas no futuro.

As analisarem as pressões coercitivas, miméticas e normativas buscando explicações para a decisão inicial de adotar o padrão IFRS, os autores constaram que, assim como em outros países da região, as pressões coercitivas foram importantes, principalmente aquelas exercidas pela *Coalition Provisional Authority* (CPA) (o governo de transição estabelecido pelos Estados Unidos e aliados) e pelos organismos mundiais como o Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional (fornecedores de recursos financeiros e de orientações que apoiavam o desenvolvimento econômico do país).

Considerando o cenário futuro, pressões normativas, advindas de profissionais contábeis e suas ações para revitalizar a educação contábil, além de pressões miméticas, relativas ao desejo de atrair empresas multinacionais e investimentos estrangeiros para as organizações locais, bem como de acompanhar as práticas de parceiros comerciais, foram apontados como prováveis responsáveis pelas alterações no sistema contábil e expansão da adoção dos IFRS do Iraque (HASSAN; RANKIN; LU, 2014).

Finalmente, em sua pesquisa realizada na Espanha, Doadrio, Alvarado e Carrera (2015) tiveram como objetivo analisar a reforma dos padrões contábeis naquele país, realizada em 2007. Os autores, tomando como base o conceito de isomorfismo, verificaram as pressões que diferentes grupos de interesse exerceram sobre a reforma, assim como as consequências de tal influência.

Para tanto, tais grupos foram reunidos levando em consideração o tipo de pressão que se esperava terem exercido nesse processo da seguinte forma: (a) isomorfismo coercitivo: *Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas* (ICAC), reguladores contábeis como a *Comisión Nacional del Mercado de Valores* (CNMV) e o Banco da Espanha, poder executivo, poder legislativo e instituições da União Europeia, como a Comissão Europeia (CE); (b) isomorfismo normativo: associações profissionais de auditores, associações acadêmicas e outras associações profissionais; e (c) isomorfismo mimético: grandes empresas de auditoria, empresas e associações empresariais e outros organismos internacionais, como o *International Accounting Standards Board* (IASB). Tendo em vista esses atores, para análise do caso espanhol foram realizadas entrevistas abertas com 14 pessoas envolvidas no processo, bem como a verificação de informações publicadas na imprensa, revistas especializadas e documentos oficiais (DOADRIO; ALVARADO; CARRERA, 2015).

Os resultados indicaram que, no caso da elaboração do *Libro Blanco*, a União Europeia exerceu pressões coercitivas, sendo a instituição que impulsionou o processo, enquanto acadêmicos e poder executivo, via mercantilistas e fiscalistas, foram associados com pressões normativas, e os reguladores, como Banco da Espanha e CNMV, bem como as grandes empresas (Repsol, Telefónica), foram associados a pressões miméticas. Já no caso do *Plan General Contable*, pressões coercitivas foram exercidas pelo

poder executivo, via ICAC, e pelo poder legislativo, enquanto pressões normativas foram exercidas pelo Banco da Espanha, CNMV e por acadêmicos, e pressões normativas e coercitivas foram associadas com a União Europeia e o IASB (DOADRIO; ALVARADO; CARRERA, 2015).

Os autores concluíram que o processo de transformação da contabilidade na Espanha sofreu influência das três forças institucionais, prevalecendo as pressões coercitivas que “projetaram a estrutura e deram conteúdo” às normas contábeis do país (DOADRIO; ALVARADO; CARRERA, 2015, p. 213).

A partir dos estudos apresentados até o momento, observa-se que um dos enfoques dados pelos pesquisadores contábeis diz respeito à identificação e análise das pressões institucionais que influenciaram decisões que culminaram na adoção de determinado padrão contábil. Verifica-se, também, que, sob essa perspectiva, países, governos locais e empresas foram analisados.

Outras possibilidades de pesquisa, para além da análise do contexto histórico dessas decisões, estão relacionadas à investigação da aplicação de determinadas práticas por países ou organizações.

Investigando a realidade de países, Pina, Torres e Yetano (2009, p. 769), por exemplo, desenvolveram um estudo que teve como objetivo analisar o grau de implementação da contabilidade por competência em governos locais de países da União Europeia (UE) e tomaram como base a Teoria Institucional para explicar características desse processo. Para os autores, na perspectiva institucional “a adoção da contabilidade por competência pode ser vista como um processo de conformidade formal com os desejos e expectativas do ambiente externo e dos *stakeholders*”, sendo uma resposta às pressões institucionais a fim de garantir legitimidade.

Para realização da pesquisa, dados de 51 governos locais, pertencentes a 20 países da UE foram coletados. Os autores verificaram as exigências contábeis impostas a cada um dos governos investigados, bem como as contas anuais publicadas em 2005, comparando os pontos exigidos e atendidos com relação a 25 itens de *disclosure* extraídos, a fim de identificar a extensão com que as práticas relacionadas à contabilidade por competência distanciavam-se

das reais técnicas e processos administrativos internos (PINA; TORRES; YETANO, 2009).

Ao final, constatou-se que a disseminação da contabilidade por competência poderia ser explicada, pelo menos de forma parcial, pelos sistemas duplos implementados pelos países da Europa Continental, caracterizados pelo estilo de administração pública burocrática e pela preocupação com a conformidade legal. Nesses países, apesar da introdução da contabilidade por competência, as informações checadas na pesquisa não foram evidenciadas, indicando que os gestores públicos adaptaram a implementação das normas ao seu próprio contexto administrativo e cultural, de modo a encontrar uma maneira de minimizar os impactos da contabilidade por competência, tratando-a como uma exigência legal de pouca relevância na prática (*decoupling*) (PINA; TORRES; YETANO, 2009).

O objetivo da pesquisa desenvolvida por Judge, Li e Pinsker (2010), por sua vez, foi compreender por que enquanto as normas contábeis internacionais foram adotadas rapidamente em alguns países, a adoção foi apenas parcial ou nula em outros. Para tanto, os autores recorreram à Teoria Institucional e investigaram os antecedentes da adoção dos IFRS em 2008 em uma amostra composta por 132 países.

Considerando as três formas de isomorfismo, o estudo procurou avaliar as pressões para adoção dos padrões internacionais trabalhando com três hipóteses: (1) “Quanto maior as pressões políticas e econômicas externas que uma nação sofre para adotar os padrões globais, mais completa a adoção dos IFRS, graças ao isomorfismo coercitivo”; (2) “Quanto mais integrada é a economia nacional dentro do mercado global, mais completa é a adoção dos IFRS, graças ao isomorfismo mimético”; (3) “Quanto maior é a extensão do avanço educacional e da sofisticação técnica, mais completa é a adoção dos padrões IFRS, graças ao isomorfismo normativo”. As variáveis independentes definidas foram (a) ajuda interna, (b) penetração da importação e (c) nível educacional, representando as pressões isomórficas coercitivas, miméticas e normativas, respectivamente. Os resultados da pesquisa evidenciaram que as três pressões eram capazes de explicar diferenças na adoção dos IFRS (JUDGE; LI; PINSKER, 2010, p. 163-164).

Para Judge, Li e Pinsker (2010), esses achados indicam que a ênfase da Teoria Institucional na busca pela legitimidade é suportada, o que sugere que são as pressões pela legitimação social, e não a lógica econômica, que guiam os processos de adoção de padrões contábeis internacionais.

Também em uma abordagem transacional e tendo como base os *insights* da perspectiva neoinstitucional, a pesquisa de Boolaky e Soobaroyen (2017) buscou investigar os determinantes da implementação dos *International Standards on Auditing* (ISA) e a extensão com que eles explicam diferentes níveis de engajamento com relação a essas normas. Nesse sentido, o modelo explicativo desenvolvido pelos autores tomou como base a ideia de que a adoção dos ISA “está associada com o número de pressões sociais, culturais e políticas que poderiam ser conceituadas como forças coercitivas, miméticas e normativas”, indo além das pressões tipicamente econômicas (BOOLAKY; SOOBAROYEN, 2017, p. 60).

O estudo foi realizado com 89 países, com dados coletados ao longo de um período de 4 anos (2009-2012), relacionando as pressões institucionais com o comprometimento dos países para com a adoção dos ISA e a harmonização. Foram definidas variáveis para representar cada um dos seguintes elementos: (a) isomorfismo coercitivo: extensão da proteção dos interesses de minoritários; extensão da aplicação regulatória; direitos dos credores e devedores; e ajuda externa; (b) isomorfismo mimético: prevalência de propriedade estrangeira; e extensão da penetração de importação de um país; e (c) isomorfismo normativo: nível de escolaridade; e regime/sistema político (BOOLAKY; SOOBAROYEN, 2017).

Os autores concluíram que as pressões institucionais tinham impacto significativo na implementação dos ISA, encorajando ou impedindo a sua adoção. Com relação às variáveis relacionadas às pressões coercitivas, observaram que a extensão com que os direitos de credores e devedores são protegidos exerce forte influência na adoção dos ISA. No que diz respeito ao isomorfismo mimético, tanto a prevalência de propriedade estrangeira quanto a extensão da penetração de importação figuraram como elementos preditores da adoção dos ISA, sendo o mesmo verificado com as variáveis “nível de escolaridade” e “regime/sistema político” (isomorfismo normativo). Dessa forma, os resultados indicam a importância de se considerar um conjunto de

fatores institucionais mais amplo no desenvolvimento de políticas, práticas e regulamentações em contexto mundial (BOOLAKY; SOOBAROYEN, 2017).

A análise de organizações, por outro lado, foi o foco do estudo realizado por Mezias (1990, p. 431), que elaborou uma pesquisa com o objetivo de verificar os fatores capazes de explicar as práticas contábeis de grandes empresas com relação ao Crédito Fiscal de Investimento, adotando o modelo econômico e o modelo institucional. Sob a perspectiva institucional, a pesquisa partiu do princípio de que “um modelo institucional pode explicar as práticas de reporte financeiro observadas ao longo do tempo em uma amostra de empresas com finalidade lucrativa”. A amostra foi composta por 150 empresas de diversos setores que figuravam na *Fortune 200* de 1969, e por dados coletados dos relatórios anuais do período de 1962 até 1984.

Para a realização do estudo, o autor investigou dois tipos de fatores: (a) o efeito direto das agências responsáveis pela determinação das normas investigadas; e (b) as características das empresas que permitiam verificar a extensão com que estavam sujeitas à pressões para se tornarem isomórficas.

Dessa forma, inicialmente, foi verificado de que forma as políticas de órgãos reguladores, tais como *Accounting Principles Board* (APB), *Interstate Commerce Commission* e *Federal Power Commission*, afetavam as escolhas contábeis, bem como foram investigados os movimentos de mudança do método adotado com o passar do tempo. Com relação às características individuais das empresas, foram analisados aspectos como: (a) influência das *Big Eight* que haviam declarado oposição às mudanças nas normas; (b) influência na incerteza (maior variação no valor do Crédito Fiscal de Investimento) na opção de adotar a prática contábil dominante; e (c) relação entre a rotatividade de profissionais da alta gestão e a opção pela adoção da prática dominante, visto que a entrada desses profissionais “pode levar à conformidade como resultado do crescimento da profissionalização dos gestores e da resultante exposição à uma base cognitiva comum produzida nas universidades” (MEZIAS, 1990, p. 442), bem como “pode contribuir para a difusão de modelos normativos através do fornecimento de profissionais que têm experiência com práticas que são difundidas mas ainda não adotadas pela organização foco” (DIMAGGIO; POWELL, 1983 apud MEZIAS, 1990, p. 442).

Ao analisar o efeito direto da mudança no ambiente institucional, o autor observou influência do APB e da *Interstate Commerce Commission* nas escolhas contábeis das empresas investigadas. Avaliando as diferentes pressões exercidas sobre as empresas, não foi identificado suporte para as hipóteses que prediziam a influência das firmas de auditoria, bem como da incerteza sobre o método escolhido. Todavia, a hipótese que associava a rotatividade da alta gestão com a adoção das práticas prevalentes foi suportada (MEZIAS, 1990).

As análises destacaram o fato de que as organizações estão inseridas em campos organizacionais, de forma que seus resultados são afetados por ações do ambiente institucional e não apenas por características da própria empresa. Adicionalmente, constatou-se maior poder de explicação do modelo institucional comparativamente ao modelo econômico também adotado na pesquisa (MEZIAS, 1990).

Enquanto Mezas (1990) focou nas empresas com finalidade lucrativa, o estudo desenvolvido por Tagesson (2007) teve a finalidade de investigar a influência da legislação e da forma de sociedade na aplicação dos GAAP em 242 operações de água e esgoto geridas pelos governos locais na Suécia. Para explicar o comportamento contábil dessas empresas, foram adotados dois tipos diferentes de estruturas teóricas: Teoria da Agência e Teoria Institucional.

Inicialmente, o autor avaliou se as regulações, através do *Municipal Accounting Act*, exerciam influência no nível de harmonização contábil por meio da adoção dos GAAP, partindo do princípio de que a legislação, propriamente dita, poderia ser entendida como uma pressão tanto coercitiva – advinda do governo central, do qual os municípios dependiam econômica e politicamente – como normativa – na medida em que fortalecia a auditoria municipal e, portanto, o poder desses profissionais em influenciar a contabilidade.

Na sequência, o estudo buscou avaliar se o nível de harmonização era diferente entre as operações geridas através de companhias limitadas e aquelas geridas pela administração municipal, considerando que as companhias, ainda que de propriedade do município, se aproximavam mais do modelo de empresas privadas, sofrendo pressões miméticas para adotar os mesmos padrões desse tipo de empresa, ao mesmo tempo em que eram reguladas por diferentes estruturas legais (pressões coercitivas) e examinadas

por auditores externos, com mais poderes que os auditores municipais (pressões normativas).

Os resultados da pesquisa indicaram que a legislação não afetou o nível de harmonização entre as práticas contábeis adotadas pelo setor de água e esgoto. Da mesma forma, não foi observada relação entre o nível de harmonização e o tipo de sociedade. Tais resultados podem ser explicados pelo fato de que não é a legislação, mas sim o risco de sofrer sanções que leva à harmonização e, como não existem consequências visíveis ou elas são consideradas pequenas, as regras institucionais puderam ser ignoradas (TAGESSON, 2007).

Também no contexto sueco, Falkman e Tagesson (2008, p. 272) realizaram um estudo com o objetivo de “descrever e explicar o real resultado da última reforma da contabilidade municipal na Suécia”, investigando se os preparadores contábeis atendiam às exigências do *Municipal Accounting Act*. Os autores buscaram verificar se uma nova legislação e padrões contábeis eram capazes de levar à implementação, na prática, dessas exigências, bem como identificar os fatores que poderiam explicar eventuais lacunas.

As hipóteses formuladas levaram em consideração os fundamentos da Teoria Institucional, sendo investigados aspectos relacionados: (a) à resistência à mudança e busca pela legitimidade; (b) à pressão exercida pela dependência de recursos oriundos do governo central; (c) à pressão normativa sofrida principalmente pelos municípios maiores, que tendem a ter mais profissionais contábeis com força para definir a sua forma de trabalho e que tendem a sofrer maior exame e acompanhamento da mídia; (d) ao interesse político, na medida em que municípios com a mesma maioria partidária do governo central tendem a estar mais alinhados com as normas emitidas por ele; e (e) à pressão das firmas de auditoria pelo cumprimento dos padrões contábeis exigidos (FALKMAN;TAGESSON, 2008).

Os dados foram coletados através de 210 questionários respondidos pelos diretores financeiros dos municípios, bem como de outras fontes secundárias, visando a identificação das concessões governamentais e distribuição de receitas aos municípios, do número de habitantes e *turnover*, da maioria partidária e da empresa de auditoria. Adicionalmente, os autores entrevistaram 12 gestores financeiros.

A análise dos dados indicaram um baixo nível de atendimento aos padrões emitidos pelo *Municipal Accounting Act*, revelando que a emissão de nova legislação e padrões contábeis não gerou efeitos práticos. Com relação às hipóteses investigadas, foi possível observar que: (a) o nível de cumprimento dos padrões não estava associado à dependência de recursos do governo central, o que pode ser explicado pelo fato de que os municípios não percebem as pressões institucionais para esse alinhamento com os padrões em função da falta de sanções; (b) municípios maiores (em número de habitantes) apresentaram maior nível de atendimento aos padrões, em função de maior competência e conhecimento contábil e de maior exposição pública; e (c) houve conexão entre as empresas de auditoria e a qualidade da auditoria com o nível de atendimento dos padrões (FALKMAN; TAGESSON, 2008).

Finalmente, o estudo realizado por Collin et al. (2009) apoiou-se na Teoria Positiva da Contabilidade e na Teoria Institucional para buscar explicações sobre as escolhas de padrões contábeis (se *Swedish Accounting Standards Board – SASB* ou *Swedish Financial Accounting Standards Council – SFASC*, harmonizados com os padrões contábeis internacionais) pelas companhias municipais da Suécia.

Sob a perspectiva institucional, a partir, principalmente, das ideias de isomorfismo coercitivo, mimético e normativo, os autores derivaram predições sobre a escolha contábil nas companhias investigadas. Nesse contexto, seis fatores foram analisados: (a) “Tendência geral”, considerando que a necessidade de legitimação pode levar à escolha do método contábil considerado institucionalizado; (b) “Setor”, partindo do princípio de que companhias de um mesmo setor tendem a fazer escolhas semelhantes tendo em vista pressões miméticas (comparação com outras corporações do mesmo campo organizacional), normativas (visão dos profissionais sobre as boas práticas do setor) e coercitivas (legislações específicas); (c) “Tamanho”, levando em consideração pressões coercitivas (regulações) e normativas (auditores e contadores); (d) “Cidade grande”, predizendo que o poder do proprietário (município) e o maior número de profissionais contábeis interferem na escolha do padrão; e (e) “Auditoria”, considerando que firmas de auditoria mais habituadas a municípios e companhias públicas tendem a promover escolhas diferentes daquelas mais ligadas à companhias listadas.

Para realização da pesquisa, os autores analisaram relatórios financeiros anuais de 932 companhias municipais suecas, e os resultados indicaram forte influência do fator “Auditoria”, influência dos fatores “Cidade grande” e “Tamanho”, e ligeira influência do fator “Setor”. Adicionalmente, os pesquisadores apontaram para a relevância das duas abordagens teóricas utilizadas, sugerindo a integração de ambas no que denominaram de alternativa eclética.

Além dos estudos apresentados, outros dois, relacionados diretamente ao tratamento contábil de coleções e *heritage assets*, foram desenvolvidos considerando os fundamentos da Teoria Institucional.

Como já mencionado anteriormente, West e Carnegie (2010) exploraram as circunstâncias e implicações da mudança contábil decorrente da obrigatoriedade da adoção do regime de competência pelas entidades do setor público na Austrália. O foco da pesquisa foi a evidência das coleções das bibliotecas das universidades públicas como ativos nos relatórios financeiros. Para análise dos resultados, os autores tomaram como base os pressupostos da NSI, com foco no processo mimético, assumindo que pressões coercitivas já eram evidenciadas pela obrigatoriedade de adoção da contabilidade por competência.

A análise dos dados evidenciou que eram diversificados e subjetivos os critérios adotados para a contabilização das coleções das bibliotecas das universidades investigadas. Além disso, tendo em vista o cenário encontrado, foi possível concluir que havia poucas evidências de pressões miméticas para a adoção de uma base consistente de padrões. Os autores associaram esse fato a três razões prováveis: (a) universidades tidas como proeminentes não emergiram como líderes, uma vez que adotaram tratamento inconsistente para as coleções no período analisado; (b) arranjos estruturais em vigor nas universidades no período analisado fizeram com que estas procurassem adotar tratamentos contábeis que eram comuns em seus estados; e (c) o tempo transcorrido desde as alterações nas normas contábeis não havia sido suficiente para que as agências reguladoras empreendessem ações a fim de buscar consenso entre os envolvidos (WEST; CARNEGIE, 2010).

De qualquer forma, na percepção dos autores, ainda que pressões coercitivas ou miméticas levem à adoção de práticas mais uniformes, é

declarado que isso apenas irá esconder “a causa mais significativa e subjacente desse episódio particular de contabilidade caótica”. Essa causa, afirmam, diz respeito à tentativa de atribuir valores financeiros a ativos que possuem valores não financeiros (WEST; CARNEGIE, 2010, p. 219).

Carnegie, Sidaway e West (2013), por sua vez, identificaram e analisaram as práticas contábeis adotadas por universidades públicas da Austrália para contabilização das coleções de suas bibliotecas, que incluíam *heritage assets* e coleções especiais. Os autores também tomaram como base os fundamentos da NSI para análise dos resultados.

A pesquisa revelou a persistência de um campo de prática caótico, onde observou-se, entre outros aspectos, que o tratamento contábil das coleções continuava a envolver uma diversidade de métodos de avaliação, bem como de vidas úteis estimadas para fins de depreciação, e que, além disso, os *heritage assets* eram contabilizados a partir de técnicas de classificação e avaliação heterogêneas. Apesar disso, melhorias no que dizia respeito à homogeneização foram observadas em comparação ao estudo anterior, sendo que pressões miméticas foram verificadas como as principais responsáveis pelas mudanças observadas em alguns estados, mas não em termos nacionais, enquanto pressões normativas também explicaram as abordagens comuns entre as universidades de *Western Australia*, que pareceram ter derivado de “um consenso informal entre bibliotecários de universidades e/ou diretores financeiros” (CARNEGIE; SIDAWAY; WEST, 2013, p. 207).

Com base no que foi apresentado, o Quadro 17 traz uma síntese dos principais pontos verificados na revisão dos estudos empíricos.

Quadro 17 – Síntese dos estudos empíricos

Autores	Foco da Investigação	Unidade de Análise ou Amostra	Principal(ais) Resultado(s)
Carpenter e Feroz (1992)	Adoção dos GAAP	Estado de Nova York	A decisão de adotar os GAAP decorreu da necessidade de legitimar as práticas de gestão financeira para manter o acesso ao mercado de capitais, sendo que diversos atores do ambiente institucional contribuíram para o processo de isomorfismo coercitivo.
Carpenter e Feroz (2001)	Estratégias de respostas às pressões para a adoção dos GAAP	Estados de Nova York, Michigan, Ohio e Delaware	Cinco fatores-chaves influenciaram a adoção dos GAAP: dependência de recursos, apoio de oficiais-chaves, potencial para alterar relações, equipe profissionalmente ativa no <i>Government Finance Officers Association</i> e mudança na liderança eleita.
Touron (2005)	Adoção do US GAAP	Três empresas francesas	A adoção do US GAAP foi um ato simbólico na busca pela legitimação no cenário internacional. Nesse processo, foram observadas pressões normativas e miméticas.
Baker e Rennie (2006)	Adoção da contabilidade por competência no governo central	Governo central canadense	Pressões normativas e coercitivas do OAG, apoiado pelo CICA, e pressões miméticas, em função da adoção da contabilidade por competência em outros países, como a Nova Zelândia, impactaram na decisão.
Yamamoto e Noguchi (2013)	Transformação do sistema contábil nos governos locais	Governos locais japoneses	A adoção foi forçada pelo governo central japonês em função do poder do MIC de distribuir recursos aos governos locais (isomorfismo coercitivo). A adoção foi simbólica para justificar a destinação de recursos do governo central ( <i>decoupling</i> ).
Adhikari, Kuruppu e Matilal (2013)	Reformas contábeis promovidas no setor público	Nepal e Sri Lanka	No Nepal, as reformas contábeis não passaram do estágio de proposta. No Sri Lanka, porém, a promoção da educação e do treinamento, um legado do colonialismo, permitiu a implementação de algumas ideias de reforma.
Hassan, Rankin e Lu (2014)	Decisão do governo de exigir a adoção dos <i>IFRS</i> pelas empresas listadas	Iraque	As pressões coercitivas foram importantes para a tomada de decisão, principalmente aquelas exercidas pela CPA e pelos organismos mundiais, fornecedores de recursos financeiros e orientações que apoiam o desenvolvimento econômico do país.

Doadrio, Alvarado e Carrera (2015)	Reforma dos padrões contábeis	Espanha	O processo de transformação da contabilidade na Espanha sofreu influência das três forças institucionais, prevalecendo as pressões coercitivas.
Pina, Torres e Yetano (2009)	Implementação da contabilidade por competência em governos locais	51 governos locais, pertencentes a 20 países da UE	A disseminação da contabilidade por competência pode ser explicada, pelo menos de forma parcial, pelos sistemas duplos implementados pelos países da Europa Continental. Esses países encontraram uma maneira de minimizar os impactos da contabilidade por competência tratando-a como uma exigência legal de pouca relevância na prática ( <i>decoupling</i> ).
Judge, Li e Pinsker (2010)	Adoção das normas contábeis internacionais	132 países	As pressões isomórficas coercitivas, normativas e miméticas são capazes de explicar diferenças na adoção dos IFRS. Contudo, as pressões normativas foram verificadas como sendo as mais fortes.
Bookey e Soobaroyen (2017)	Implementação dos <i>International Standards on Auditing</i> (ISA)	89 países	As pressões institucionais tiveram impacto significativo na implementação dos ISA, encorajando ou impedindo a sua adoção, o que indica a importância de se considerar um conjunto de fatores institucionais mais amplos no desenvolvimento de políticas, práticas e regulamentações em contexto mundial.
Mezias (1990)	Práticas contábeis com relação ao Crédito Fiscal de Investimento	150 empresas com finalidade lucrativa	O APB e a <i>Interstate Commerce Commission</i> exerceram influência nas escolhas contábeis das empresas investigadas. A hipótese que associava a rotatividade da alta gestão com a adoção das práticas prevaletentes foi suportada.
Tagesson (2007)	Nível de harmonização contábil por meio da adoção dos GAAP	242 operações de água e esgoto geridas pelos governos locais na Suécia	A legislação não afetou o nível de harmonização entre as práticas contábeis adotadas pelo setor de água e esgoto e, da mesma forma, não foi observada relação entre o nível de harmonização e o tipo de sociedade.
Falkman e Tagesson (2008)	Nível de atendimento aos padrões definidos pelo <i>Municipal Accounting Act</i>	210 municípios suecos	Nível de atendimento aos padrões definidos pelo <i>Municipal Accounting Act</i> é baixo. Contudo, municípios maiores tendem a produzir informações contábeis mais em linha com os GAAP. Além disso, auditoria de baixa qualidade é um fator importante para explicar o baixo nível de atendimento aos padrões.
Collin et al. (2009)	Escolha de padrões contábeis (SASB ou SFASC)	932 companhias municipais suecas	Foi observada forte influência do fator "Auditoria", influência dos fatores "Cidade grande" e "Tamanho" e ligeira influência do fator "Setor" nas escolhas contábeis das companhias investigadas.

West e Carnegie (2010)	Evidenciação das coleções das bibliotecas das universidades públicas	36 universidades públicas australianas	Os critérios adotados para a contabilização das coleções das bibliotecas das universidades investigadas eram diversificados e subjetivos. Foram observadas poucas evidências de pressões miméticas para a adoção de uma base consistente de padrões.
Carnegie, Sidaway e West (2013)	Práticas contábeis adotadas para contabilização das coleções de bibliotecas	36 universidades públicas australianas	Persistência de um campo de prática caótico, com ligeiras melhorias. Pressões miméticas foram verificadas como as principais responsáveis pelas mudanças observadas em alguns estados, mas não em termos nacionais, enquanto pressões normativas também explicaram as abordagens comuns entre as universidades de <i>Western Australia</i> .

Fonte: Elaborado pela autora com base nos estudos citados.

A partir do exposto, verifica-se que, nas pesquisas contábeis, os fundamentos da Teoria Institucional são utilizados para compreensão das escolhas que envolvem a adoção de determinados padrões e práticas. Assim, em linha com os estudos descritos, é possível supor que os caminhos seguidos pelos museus no processo que envolve a contabilização de seus *heritage assets* também podem ser entendidos a partir da abordagem institucional.

Dessa forma, considerando-se o foco de investigação deste trabalho, tem-se que diferentes conjuntos de tensões institucionais podem influenciar o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos *heritage assets* em museus australianos, neozelandeses e ingleses, sendo que as características apresentadas por essas organizações podem torná-las mais ou menos suscetíveis às pressões coercitivas, normativas e miméticas do seu campo organizacional (DIMAGGIO; POWELL, 1983; MEZIAS, 1990).

Tendo em vista tais mecanismos de pressão, inicia-se a discussão pela influência da legislação propriamente dita. Sobre esse aspecto, Touron (2005, p. 854) explica que o Estado é uma das principais fontes de pressão coercitiva, na medida em que “poder é a variável central da coação”. Para o autor, o Estado é quem “promulga as regras e leis que são impostas às organizações” e que, por sua vez, favorecem ou impedem a adoção de certas práticas. Além disso, Mezias (1990) indica que, por vezes, o campo organizacional pode conter agentes com poder suficiente para impor práticas a uma organização, entre as quais as práticas contábeis.

Foi o caso, por exemplo, da realidade investigada por Doadrio, Alvarado e Carrera (2015), que identificaram o poder executivo e a Comissão Europeia como fontes potenciais de pressão coercitiva na reforma contábil espanhola, e do próprio estudo de Mezias (1990), que destacou as pressões exercidas pelo *Accounting Principles Board* (APB) e pela *Interstate Commerce Commission* nas escolhas contábeis investigadas.

Assim, considerando-se que os museus, além de observarem as normas contábeis propriamente ditas, podem estar sujeitos a outras regulamentações que tratam da contabilização dos *heritage assets* e que reforçam as orientações expostas nos padrões contábeis, se observa a possibilidade de que pressões coercitivas advenham do Estado e seus agentes, direcionando as entidades para

uma maior aderência às normas, o que se refletiria na capitalização plena de seus ativos dessa natureza.

Carpenter e Feroz (2001, p. 571) expõem que pressões coercitivas também podem advir de fornecedores de recursos, sejam eles governamentais ou pertencentes ao mercado de capitais, por exemplo. Para os autores, na medida em que esses financiadores possuem poder sobre as organizações, “este poder pode ser usado para ditar o uso de certas regras institucionais”, tais como os padrões contábeis a serem adotados.

No que diz respeito à dependência de recursos externos para o financiamento das atividades, Falkman e Tagesson (2008, p. 274) afirmam que “quanto mais dependente uma organização é, mais pressão ela irá sentir” para, por exemplo, realizar escolhas que estejam em linha com o que requerem esses fornecedores de capital.

Nesse sentido, Carpenter e Feroz (1992, p. 623) indicam que escolhas contábeis podem ser influenciadas “pela necessidade de se fornecer um símbolo de legitimidade para os fornecedores de recursos externos”, sendo que este também é o ponto de vista de Touron (2005), que afirma que os fornecedores de capital, donos dos recursos de que as organizações precisam para sobreviver, são uma fonte importante de pressões coercitivas.

Além desses estudos, pesquisas como as de Collin et al. (2009), Yamamoto e Noguchi (2013), Adhikari, Kuruppu e Matilal (2013) e Hassan, Rankin e Lu (2014) também observaram essa realidade.

Tendo em vista o que expõem os autores, e tendo em vista a natureza das organizações investigadas, é possível que os museus também estejam sujeitos às pressões exercidas pelos seus financiadores que, conforme Alexander (1996), podem ser filantropos, fundações, empresas privadas ou o poder público. Sendo assim, considerando-se que além de fontes próprias, as receitas que financiam as atividades dos museus podem ser oriundas, principalmente, de doações e repasses governamentais, pode-se supor que tais fornecedores de recursos exercem influência nas escolhas contábeis, de forma que as entidades cuja principal fonte de receita são doações e repasses governamentais (terceiros) podem estar mais suscetíveis a pressões para realizar a plena capitalização dos *heritage assets* em função da necessidade de prestar contas dos ativos que possuem sob a sua administração (MICALLEF; PEIRSON, 1997).

O tamanho das organizações também é outro fator a ser levado em conta, pois, de acordo com Falkman e Tagesson (2008, p. 275), essa característica pode exercer influência no nível de atendimento dos padrões contábeis estabelecidos. Nesse sentido, tendo como base a Teoria Institucional e em linha com DiMaggio e Powell (1983), os argumentos dos autores são de que, em organizações maiores, os contadores, em maior número, formam um grupo profissional com condições de lutar pelo direito de definir as condições e métodos do seu trabalho. Adicionalmente, “grandes organizações são mais cuidadosamente examinadas e investigadas pelos meios de comunicação, o que aumenta a pressão normativa e política percebida nestas organizações”.

Também para Collin et al. (2009, p. 155), a escolha de padrões contábeis pode ser influenciada pelo tamanho das entidades. Para os autores, em organizações maiores, as pressões advindas de profissionais contábeis e auditores podem ser mais fortes, uma vez que esses profissionais tendem a apoiar a observância das regulações e normas na medida em que essa observância é a base da profissão e que “sua postura profissional requer isso”.

Levando-se em consideração a realidade investigada, também é possível supor que os museus, dependendo do seu tamanho, estão sujeitos a maiores ou menores pressões que acabam por influenciar as informações que divulgam sobre *heritage assets* e que decorrem do tratamento contábil dispensado a esses ativos. Isso porque pressões podem ser exercidas pelo profissionais contábeis e de auditoria em busca de uma maior conformidade com as normas vigentes, conforme expõem Falkman e Tagesson (2008) e Collin et al. (2009), bem como podem advir da mídia, daqueles que financiam as atividades dos museus e do público em geral, uma vez que museus maiores tendem a estar em maior evidência em função do volume e significância dos *heritage assets* que administram, o que pode direcionar ao seu reconhecimento pleno com o objetivo de prestar contas da gestão desses ativos que pertencem, em última análise, à sociedade.

Adicionalmente, Mezias (1990), ao resgatar DiMaggio e Powell (1983), indica que o grau de profissionalização de um campo ou setor deve ser considerado quando se pretende compreender as pressões isomórficas e, sendo assim, propõe a análise da relação entre as organizações e os profissionais contábeis que auditam as suas demonstrações. Nesse sentido, Tournon (2005) explica que a publicação de informações pode ter relação com o *status* dos auditores, sendo que pode-se

esperar que organizações que possuem auditoria de qualidade, associada a maiores firmas, sigam um caminho que leve a uma maior evidenciação de informações.

Da mesma forma, para Falkman e Tagesson (2008, p. 156), as firmas de auditoria podem influenciar a aplicação de determinado padrão contábil, exercendo pressões normativas e miméticas. Na visão dos autores, as pressões normativas derivam do fato de que, como membros de um grupo profissional, esses auditores podem exercer pressão sobre seus clientes para definir as condições e métodos do seu trabalho, tal como apontam DiMaggio e Powell (1983). Acrescentam, ainda, que as pressões miméticas advêm do fato de que “a cultura e o portfólio de clientes podem influenciar os hábitos de auditoria das diferentes firmas de auditoria” e que estas, por sua vez, acabam por difundir os seus modelos.

Esse também é o entendimento de Collin et al. (2009), que sugerem que os profissionais de auditoria possuem uma maneira poderosa de exercer pressão ao decidirem se os pareceres terão ou não ressalvas, o que leva à suposição razoável de que, em seu papel profissional, exercem pressões normativas com relação às escolhas contábeis. Além disso, também para esses autores, é possível afirmar que os hábitos e competências das firmas de auditoria e, por consequência, os seus auditores, são influenciados pela cultura e pela carteira de clientes. Dessa forma, firmas mais familiarizadas com empresas públicas e com setor público de um modo geral podem promover tendências diferentes daquelas mais familiarizadas com empresas listadas, por exemplo.

Assim, partindo do que expõem os autores citados, é possível deduzir que pressões normativas podem ser exercidas pelas grandes empresas de auditoria para o reconhecimento pleno dos *heritage assets* em função da associação dessas firmas com um maior nível de *disclosure* e com uma maior tendência à busca pelo cumprimento pleno das normas, conforme indicam Touron (2005), Falkman e Tagesson (2008) e Collin et al. (2009). As pressões miméticas, por sua vez, podem advir de empresas ou órgãos de auditoria dedicados ao setor público, sendo que a tendência, nesse caso, é de que pressões sejam feitas para que as práticas aceitas nesse setor sejam adotadas (FALKMAN; TAGESSON, 2008; COLLIN et al., 2009).

Considerando os mecanismos miméticos, Collin et al. (2009) explicam que a tendência é de que as organizações em um mesmo campo organizacional imitem umas às outras para obterem similaridade competitiva, parecerem legítimas no seu campo, bem como para criarem possibilidades de comparação. Nesse sentido, os

estudos como os de Touron (2005) e Baker e Rennie (2006) observaram pressões miméticas capazes de influenciar a adoção de determinados padrões contábeis.

Por sua vez, Mezias (1990), ao citar DiMaggio e Powell (1983), afirma que a incerteza também pode levar à adoção de práticas normativamente sancionadas, sendo que tais práticas podem ser, por exemplo, as práticas contábeis prevalentes no campo organizacional. Nesse ponto, cabe lembrar que a incerteza pode ser considerada uma das principais características quando se trata da aplicação das normas contábeis relativas aos *heritage assets*, tendo em vista não só o fato de que as mudanças nas normas são relativamente recentes, mas também as diversas controvérsias que envolvem o reconhecimento desses ativos, conforme já exposto.

Além de pressões miméticas, Collin et al. (2009) destacam que é preciso considerar que entidades em um mesmo campo organizacional estão sujeitas a pressões normativas decorrentes do fato de que existem boas práticas assumidas pelos profissionais que atuam nesse campo e que tendem a influenciar a adoção de determinadas práticas contábeis por uma organização especificamente.

Cabe lembrar que essas pressões miméticas e normativas no campo organizacional das entidades detentoras de *heritage assets* já foram, em certa medida, evidenciadas no estudo de Carnegie, Sidaway e West (2013).

Com relação ao campo organizacional, Touron (2005) indica que as organizações a serem imitadas podem tanto ser aquelas consideradas bem-sucedidas (líderes) quanto aquelas que exercem as mesmas atividades (setor). Já Collin et al. (2009) afirmam que, além do setor, a forma de propriedade ou controle pode fundamentar a delimitação do campo organizacional.

Sendo assim, tendo em vista a dificuldade prática de se determinar as entidades que poderiam ser consideradas *benchmark* ou líderes, tal como já expuseram West e Carnegie (2010) e Carnegie, Sidaway e West (2013), é possível definir como delimitadores do campo organizacional dos museus investigados o setor e o tipo de propriedade ou controle.

Todavia, uma vez que o fato de que todas as organizações investigadas fazem parte de um mesmo setor (museal), é possível afirmar que, no contexto desta pesquisa, é o tipo de controle ou propriedade que delimita o campo organizacional. Entende-se que essa característica é capaz de influenciar as escolhas contábeis dos museus investigados porque essas entidades podem estar sujeitas a pressões

normativas, advindas de profissionais que atuam no setor museal (governamental ou independente) e que possuem um entendimento acerca das boas práticas a serem adotadas, bem como a pressões miméticas, em função da necessidade de mostrar legitimidade frente às demais organizações do campo em que atuam e de eliminar as incertezas.

Do que se discute, portanto, é possível depreender que, tendo em vista os fundamentos da NSI, as características apresentadas no Quadro 18 podem contribuir para a compreensão das escolhas contábeis que dizem respeito à contabilização dos *heritage assets* pelos museus foco da pesquisa.

Quadro 18 – Características *versus* Mecanismos de pressão

<b>Características dos Museus</b>	<b>Tipo de Pressão</b>	<b>Tensões Institucionais</b>	<b>Pressão para</b>
Sujeição a regulamentações que tratam da contabilização dos <i>heritage assets</i>	Coercitiva	Estado e seus agentes.	Plena capitalização dos <i>heritage assets</i> .
Dependência de recursos de terceiros	Coercitiva	Fornecedores de recursos.	Plena capitalização dos <i>heritage assets</i> .
Tamanho	Normativa	Profissão contábil, representada pelos profissionais que atuam nos museus; Mídia, financiadores e sociedade em geral.	Plena capitalização dos <i>heritage assets</i> .
Auditoria	Normativa	Profissão contábil, representada pelos profissionais das grandes empresas de auditoria.	Plena capitalização dos <i>heritage assets</i> .
	Mimética	Profissão contábil, representada pelos profissionais que atuam em empresas/departamentos de auditoria dedicados ao setor público.	Adoção da prática prevalecte no setor público.
Tipo de Controle ou Propriedade	Normativa	Profissionais que atuam no setor museal, principalmente seus administradores ( <i>trustees</i> ).	Adoção da prática considerada adequada no campo organizacional (boas práticas).
	Mimética	Organizações do mesmo campo organizacional.	Adoção da prática prevalecte no campo organizacional.

Fonte: Elaborado pela autora.

Apresentadas as características a serem investigadas, bem como as suas relações com as pressões institucionais para adoção de determinadas práticas que

dizem respeito à contabilização dos *heritage assets* pelos museus, na seção seguinte discutem-se os aspectos metodológicos do estudo.

### 3 METODOLOGIA

Neste capítulo, apresenta-se o delineamento da pesquisa, bem como a população e amostra, os procedimentos adotados para coleta, tratamento e análise dos dados e as limitações do método.

#### 3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

De acordo com Silva e Menezes (2001) e com Gil (2017), uma pesquisa pode ser classificada quanto: (a) à sua natureza ou finalidade; (b) à forma de abordagem do problema; (c) aos seus objetivos ou propósitos mais gerais; e (d) aos procedimentos técnicos ou métodos empregados.

De acordo com a classificação proposta, quanto à sua natureza ou finalidade, uma pesquisa pode ser básica ou aplicada. Este estudo caracteriza-se como aplicado, uma vez que está voltado “à aquisição de conhecimentos com vistas à aplicação numa situação específica” (GIL, 2017, p. 25), diferenciando-se das pesquisas básicas cujo objetivo é “gerar conhecimentos novos úteis para o avanço da ciência sem aplicação prática prevista” (SILVA; MENEZES, 2001, p. 20).

Quanto à forma de abordagem do problema, esta pesquisa classifica-se, em última análise, como qualitativa, pois, para alcançar o objetivo geral, fez uso do método comparativo ou, mais especificamente, da Análise Qualitativa Comparativa ou *Qualitative Comparative Analysis* (QCA), desenvolvida por Ragin (1987).

Schneider e Wagemann (2012, p. 2-3) descrevem a QCA como a forma mais desenvolvida de método de conjuntos teóricos e explicam que tais métodos compartilham três características: “primeiro, eles trabalham com pontuações de pertencimento dos casos nos conjuntos; segundo, eles buscam relações entre os fenômenos sociais como conjuntos de relações; terceiro, estes conjuntos de relações são interpretados em termos de suficiência e de necessidade”.

No que diz respeito aos objetivos ou propósitos mais gerais, Gil (2017) indica que as pesquisas podem ser classificadas como exploratórias, descritivas ou explicativas. Sendo assim, o estudo apresentado caracteriza-se, quanto aos seus objetivos, como explicativo, uma vez que visa identificar os diferentes conjuntos de tensões institucionais que influenciam a contabilização dos *heritage assets*.

Finalmente, quanto aos métodos empregados, este estudo é classificado como documental, pois tem como fonte de dados as demonstrações contábeis referentes ao período de 2015/2016 publicadas pelos museus investigados.

### 3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população da pesquisa é formada pelos museus australianos, neozelandeses e ingleses detentores de *heritage assets*. A amostra, por sua vez, é do tipo não probabilística, e seus elementos foram definidos por conveniência. Segundo Gil (2012, p. 94), nesses casos “o pesquisador seleciona os elementos a que tem acesso, admitindo que estes possam, de alguma forma, representar o universo”. Esse tipo de amostragem é aplicável em estudos do tipo exploratório ou qualitativo, nos quais não se requer “elevado nível de precisão”.

Dessa forma, a amostra do estudo é formada pelos museus que operam na Austrália, Nova Zelândia e Reino Unido cujas demonstrações contábeis para o período de 2015/2016 estavam disponíveis e que atendiam aos critérios de seleção estabelecidos.

A opção pela investigação de museus decorre do fato de que, como já mencionado, essas organizações possuem características que as definem como detentoras naturais de *heritage assets* (ICOM, 2018a). A escolha dos países, por sua vez, levou em consideração o fato de que Austrália, Nova Zelândia e Reino Unido são apontados pela literatura como pioneiros na adoção da contabilidade por competência no setor público, prevendo normas que requerem a capitalização de *heritage assets* (CARNEGIE; WOLNIZER, 1995; PORTER, 2004; LANDRIANI; POZZOLI, 2014, entre outros).

Finalmente, o período de análise (2016) foi escolhido por se tratar do primeiro ano em que todas as normas vigentes atualmente foram adotadas pelas entidades dos três países investigados:

- a) Austrália – o *AASB 116 - Property, Plant and Equipment* foi emitido em 2015 pelo AASB, com vigência a partir de 2016;
- b) Nova Zelândia – o *PBE IPSAS 17 - Property, Plant and Equipment* foi emitido em 2014 pelo XBR, com vigência a partir de 2015; e

c) Reino Unido – o *FRS 102 The Financial Reporting Standard Applicable in the UK and Republic of Ireland* foi emitido pelo FRC em 2013, com revisão em janeiro de 2015 e vigência a partir de julho de 2015.

Quanto à definição da amostra, é preciso considerar que não existe um banco de dados *online* que reúna informações sobre os museus em operação no mundo. Nesse sentido, conforme indica o ICOM (2018b), informações sobre museus podem ser acessadas nos sites das associações de diferentes tipos de museus ou países.

Tendo em vista o exposto, considerou-se, para cada país, as informações disponíveis nas fontes indicadas no Quadro 19:

Quadro 19 – Fontes de consulta para seleção da amostra

País	Fonte de Consulta	Total de Entidades Localizadas
Austrália	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Membros indicados na lista “<i>Organisational Members</i>” do Relatório Anual de 2016 da associação “<i>Museums Galleries Australia</i>”;</li> <li>• Museus localizados na página da <i>Australian Charities and Not-for-profits Commission (ACNC)</i>; e</li> <li>• Membros institucionais do <i>ICOM Australia</i>.</li> </ul>	927
Nova Zelândia	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Museus listados no Diretório de Museus da associação “<i>Museums Aotearoa</i>”; e</li> <li>• Museus localizados na página da <i>Charities Services</i>.</li> </ul>	561
Reino Unido	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Lista de museus acreditados no Reino Unido emitida pelo <i>Arts Council England</i>.</li> </ul>	1532
<b>Total</b>		<b>3020</b>

Fonte: Elaborado pela autora.

Uma vez identificadas as entidades, a primeira etapa da pesquisa consistiu na verificação do tipo de museu considerando o seu enquadramento com base na tipologia apresentada por Ambrose e Paine (2012), os quais definem que, conforme os responsáveis pela sua direção, um museu pode ser: (a) Governamental; (b) Municipal; (c) Universitário; (d) Independente (instituições de caridade); (e) Militar; (f) De companhias comerciais; ou (g) Privado.

Tendo em vista esta classificação, não foram identificados museus privados, e foram excluídos da lista os museus classificados como municipais, universitários e de companhias comerciais. A opção pela exclusão dessas entidades teve como objetivo evitar distorções nos dados analisados, uma vez que, nesses casos, não

são disponibilizadas demonstrações contábeis específicas, sendo as informações contábeis contempladas nas demonstrações dos governos locais, companhias e universidades que detêm os *heritage assets*.

Adicionalmente, foram excluídos museus governamentais cujas informações sobre *heritage assets* não estavam disponíveis em demonstrações contábeis específicas, mas sim nos relatórios de departamentos do governo como, por exemplo, o Departamento de Cultura. Ao mesmo tempo, foram identificados os responsáveis pela administração desses museus, um vez que, em alguns casos, uma entidade era responsável por mais de um museu na lista de pesquisa.

Após essa análise, chegou-se a uma amostra inicial composta da seguinte forma:

Tabela 1 - Organizações selecionadas para pesquisa

País	Organizações Identificadas	Número de museus pelos quais são responsáveis
Austrália	469	475
Nova Zelândia	308	320
Reino Unido	653	986
<b>Total</b>	<b>1430</b>	<b>1781</b>

Fonte: Elaborado pela autora.

Considerando a amostra inicial de 1430 organizações, que tinham sob a sua responsabilidade a administração de 1781 museus que constavam na relação investigada, realizou-se a busca das demonstrações contábeis referentes ao período 2015/2016. A pesquisa ocorreu a partir da análise dos *sites* dos museus e dos seguintes organismos que são responsáveis pelo registro, regulação e monitoramento das instituições de caridade em cada país:

- a) Austrália: *Australian Charities and Not-for-profits Commission (ACNC)*;
- b) Nova Zelândia: *Charities Services*;
- c) Reino Unido: *Charity Commission for England and Wales, Scottish Charity Regulator e The Charity Commission for Northern Ireland*.

Ao final da pesquisa, foi possível ter acesso a 175 demonstrações contábeis emitidas pelas entidades que operam na Austrália, 266 demonstrações de organizações neozelandesas e 419 demonstrações referentes às entidades inglesas.

Na sequência, essas 860 demonstrações contábeis foram lidas para que fosse possível identificar os museus que disponibilizavam informações sobre *heritage assets*, capitalizados ou não. Além da busca pela conta contábil *Heritage Assets*, foram consideradas informações sobre elementos como Coleções, Exibições, Obras de Arte, Antiguidades e Ativos Culturais quando a leitura das informações disponíveis permitiu constatar que se referiam ao tipo de ativo foco do estudo.

Posteriormente, a fim de assegurar que todas as demonstrações das entidades analisadas haviam sido elaboradas a partir das normas contábeis estudadas e, portanto, vigentes, foram verificadas as bases de preparação indicadas nas notas explicativas. As entidades que ainda não haviam se adaptado às mudanças recentes nos padrões contábeis foram excluídas da pesquisa.

Por fim, verificou-se se as demonstrações contábeis eram auditadas ou se, pelo menos, haviam sido avaliadas por profissional contábil independente, conforme permitido pela legislação inglesa e neozelandesa. Consultou-se, também, os relatórios de auditoria a fim de identificar limitações que comprometessem a confiabilidade dos dados. Dessa forma, considerando os critérios adotados, a amostra final da pesquisa é composta da seguinte forma:

Tabela 2 – Amostra da pesquisa

	Austrália	Nova Zelândia	Reino Unido	Total
Organizações selecionadas para pesquisa	469	308	653	1430
(-) Demonstrações contábeis não disponíveis	294	42	234	570
<b>(=) Total de demonstrações analisadas</b>	<b>175</b>	<b>266</b>	<b>419</b>	<b>860</b>
(-) Sem informações sobre <i>heritage assets</i>	133	233	231	597
<b>(=) Total de demonstrações com informações sobre <i>heritage assets</i></b>	<b>42</b>	<b>33</b>	<b>188</b>	<b>263</b>
(-) Fora das normas vigentes	0	0	15	15
(-) Não auditadas ou avaliadas por profissional independente	0	7	2	9
(-) Relatório de auditoria com parecer adverso	0	1	0	1
<b>(=) Amostra Final</b>	<b>42</b>	<b>25</b>	<b>171</b>	<b>238</b>

Fonte: Elaborado pela autora.

A relação de museus pesquisados em cada país está disponível nos Apêndices A, B e C.

### 3.3 COLETA, TRATAMENTO E ANÁLISE DE DADOS

Os dados foram coletados a partir da leitura das demonstrações contábeis e respectivas notas explicativas referentes ao período de 2015/2016 disponibilizadas pelas 238 organizações investigadas. Sendo assim, considerando-se os objetivos da pesquisa, elaborou-se um roteiro de coleta que está disponível no Apêndice D e que foi dividido em quatro blocos principais, conforme segue:

**BLOCO 1 - Características Gerais da Entidade Analisada:** o primeiro bloco teve como objetivo identificar as características gerais das entidades analisadas e que diziam a respeito a dados como nome, país de operação, número de registro, responsáveis pela gestão e normas contábeis e outras legislações aplicáveis com relação à contabilização de *heritage assets*.

**BLOCO 2 - Dados Contábeis:** neste bloco foram especificados dados contábeis relativos ao Ativo Total, Ativo Não Circulante e Ativos Líquidos, bem como valor contábil dos *heritage assets*. Adicionalmente, foram coletados dados referentes à receita e ao resultado líquido no período investigado.

**BLOCO 3 - Tratamento Contábil dos *Heritage Assets*:** os dados coletados no terceiro bloco tinham como objetivo identificar o tratamento contábil dos *heritage assets*, investigando-se as escolhas dos museus pesquisados quanto ao reconhecimento, mensuração inicial, mensuração subsequente e evidenciação de outras informações quantitativas/qualitativas relativas a esses ativos, tendo em vista o que indica a Figura 1 disponível na seção 2.1 do Referencial Teórico.

**BLOCO 4 - Auditoria das demonstrações contábeis:** no último bloco, os dados foram levantados buscando-se compreender o processo de auditoria das demonstrações analisadas. Assim, verificou-se se as demonstrações contábeis eram auditadas ou apenas examinadas por contadores independentes, bem como o nome

da empresa de auditoria envolvida e as eventuais ressalvas indicadas no relatório e que diziam respeito aos *heritage assets*.

Os dados coletados para os 238 museus foram organizadas em arquivo Excel, realizando-se, em um primeiro momento, a extração das informações quantitativas disponíveis nas demonstrações contábeis e dos trechos das notas explicativas que permitiam responder as questões apresentadas no instrumento de coleta.

A partir daí, os dados foram tratados para permitir a realização das seguintes etapas de análise: (a) descrição das características dos museus; (b) descrição do tratamento contábil dos *heritage assets*; e (c) análise comparativa dos museus a fim de caracterizar a relação entre as características dessas entidades investigadas e a abordagem de capitalização dos *heritage assets*.

#### a) Descrição das características dos museus

Para descrição das características dos museus que compõem a amostra, foram consideradas as informações que constam no Quadro 18 e os seguintes critérios:

- a) Porte: para classificação das entidades quanto ao porte, levou-se em consideração o que estabelecem os organismos que são responsáveis pelo registro, regulação e monitoramento das instituições de caridade em cada país, conforme exposto no Quadro 20:

Quadro 20 – Critérios para caracterização das entidades quanto ao porte

País	Organismo regulador	Critérios
Austrália	<i>Australian Charities and Not-for-profits Commission (ACNC)</i>	Pequeno – receita bruta anual inferior a AU\$ 250.000,00 Médio – receita bruta anual entre AU\$ 250.000,00 e AU\$ 1.000.000,00 Grande – receita bruta anual superior a AU\$ 1.000.000,00
Nova Zelândia	<i>Charities Services</i>	Pequeno – despesas nos dois períodos anteriores inferiores a NZ\$ 500.000,00

		Médio – despesas nos dois períodos anteriores entre NZ\$ 500.000,00 e NZ\$ 1.000.000,00 Grande – despesas nos dois períodos anteriores superiores a NZ\$ 1.000.000,00
Reino Unido	<i>Charity Commission for England and Wales</i>	Pequeno – receita anual até £ 100.000,00 Médio – receita anual entre £ 100.001,00 e £ 500.000,00 Grande – receita anual entre £ 500.001,00 e £ 5.000.000,00 Supergrande – receita anual superior a £ 5.000.000,00

Fonte: Elaborado pela autora.

- b) Tipo de controle ou Propriedade: quanto ao tipo de controle ou propriedade, as entidades foram classificadas em (a) governamentais, que são aquelas administradas e financiadas diretamente pelos governos federal, estaduais ou locais; ou (b) independentes, que são mantidas por instituições de caridade ou outros administradores independentes.
- c) Fontes de receita: para identificação das principais fontes de receitas das entidades, foram calculadas as proporções de receitas oriundas de (a) atividades próprias dos museus, (b) doações, e (c) repasses de recursos públicos, sendo que o museu foi considerado dependente de recursos de terceiros quando a soma das receitas provenientes de doações e repasses governamentais superou as receitas geradas a partir das suas atividades.
- d) Normas contábeis e outras regulamentações: para identificação das normas contábeis e outras regulamentações impostas aos museus analisados foram consideradas as informações disponíveis nas notas explicativas.
- e) Auditoria das demonstrações contábeis: a empresa/departamento de auditoria responsável pela auditoria dos museus investigados foi classificada de acordo com as seguintes categorias: (a) auditoria de grande porte, sendo que foram consideradas nesta categoria as dez maiores empresas conforme o *ranking* divulgado pela revista *economia* do

*Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)*<sup>1</sup>; (b) auditoria para organizações públicas, que corresponde às empresas/departamentos de auditoria dedicados ao setor público; (c) outras empresas de auditoria, que diz respeito às organizações não classificadas nas duas categorias anteriores; e (d) contador independente, aplicável nos casos em que as demonstrações contábeis não foram auditadas, mas apenas examinadas por contadores, conforme permitido pelas normas vigentes nos países analisados.

Os dados foram analisados a partir do emprego de técnicas de estatística descritiva.

#### **b) Descrição do tratamento contábil dos *heritage assets***

Quanto ao tratamento contábil dos *heritage assets*, tendo em vista a diversidade de dados referentes às práticas adotadas, uma segunda etapa envolveu a categorização destes para que pudessem, então, ser agrupados e analisados. Tal categorização não seguiu estrutura prévia e foi construída a partir dos casos identificados durante a coleta, considerando-se as seguintes dimensões de análise definidas conforme os itens apresentados das normas *AASB 116 - Property, Plant and Equipment*, *PBE IPSAS 17 - Property, Plant and Equipment* e *FRS 102 - The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland*: (a) abordagem de capitalização dos *heritage assets*; (b) reconhecimento inicial - compra; (c) reconhecimento inicial - doação; (d) reconhecimento inicial - aquisição em períodos anteriores; (e) mensuração subsequente - modelo de custo ou reavaliação; (f) mensuração subsequente - depreciação; (g) mensuração subsequente - *impairment*; (h) mensuração subsequente - procedimentos adotados para reavaliação; e (i) informações adicionais evidenciadas.

Para análise dos dados categorizados, foram apuradas frequências absolutas e relativas, sendo que, de forma complementar, fez-se uso do *H index*, do *I index* ajustado e do Teste Qui-quadrado ( $\chi^2$ ).

---

<sup>1</sup> São elas: Deloitte, PwC, EY, KPMG, BDO, RSM, Grant Thornton, Crowe Horwath International, Baker Tilly International e Nexia International.

O *H index*, ou *Herfindahl index*, segundo Van der Tas (1988), é um índice de concentração estatística que permite mensurar o grau de comparabilidade das escolhas contábeis em cada país analisado, sendo útil principalmente quando vários métodos alternativos são possíveis. A fórmula de cálculo é a seguinte:

$$H = \sum_{i=1}^n p_i^2$$

Onde:

$H$  = *Herfindahl index*

$n$  = número de métodos contábeis alternativos

$p_i$  = frequência relativa do método contábil  $i$

O índice varia entre 0, indicando a inexistência de harmonia entre as práticas contábeis adotadas, e 1, que revela que todas as entidades de um mesmo país estão utilizando um mesmo método.

O *I index*, por sua vez, “mensura a harmonização internacional, ou seja, a harmonização de práticas contábeis entre dois ou mais países” (HERRMANN; THOMAS, 1995), sendo calculado da seguinte forma:

$$I = \left[ \sum_{m=1}^M \left( \prod_{n=1}^N p_{m,n} \right) \right]^{\frac{1}{(N-1)}}$$

Onde:

$I$  = *I index*

$m$  = método contábil alternativo  $m$

$n$  = país  $n$

$p_{mn}$  = frequência relativa de métodos contábeis no país  $n$

Segundo Herrmann e Thomas (1995, p. 256-257), devido ao fato de haver multiplicações envolvidas, o índice é sensível às proporções iguais a zero, sendo necessário empregar uma modificação quando todas as entidades de um país escolhem apenas um entre dois métodos possíveis. Nesse caso, as proporções devem ser consideradas como “0,99 para o método escolhido por unanimidade e

0,01 para o método não praticado (ao invés de 1 e 0, respectivamente)”, de forma a se obter o *I index* ajustado. Assim como no caso do *H index*, o *I index* ou *I index* ajustado varia entre 0 e 1, “fornecendo uma escala para quantificar a harmonização para fins de comparação”.

É importante indicar, ainda, que, nos dois casos (*H index* e *I index*), as entidades cujas informações sobre determinada prática não estão divulgadas não são consideradas no cálculo.

Contudo, considerando-se que esse índice não fornece uma indicação de significância estatística para a harmonização, os autores recomendam também a utilização do qui-quadrado ( $\chi^2$ ) para determinar diferenças estatísticas entre os países. Isso, pois, de acordo com Dancey e Reidy (2006), o Teste  $\chi^2$  de independência é um teste de diferenças entre duas variáveis categóricas que correspondem, neste estudo, aos países e às práticas contábeis adotadas. Contudo, ainda conforme os autores, tal teste possui a seguinte restrição: não pode haver mais de 25% das células com frequência esperada menor do que 5, de forma que, ao longo da análise, os resultados para o Teste  $\chi^2$  foram exibidos apenas quando o software SPSS não indicou a violação dessa condição.

### **c) Análise comparativa dos museus**

Uma vez descritas as características dos museus e a forma como seus *heritage assets* são reconhecidos, mensurados e evidenciados, a terceira etapa consistiu na análise comparativa dessas entidades pesquisadas. Para tanto, utilizou-se a Análise Qualitativa Comparativa (QCA) que, conforme Dias (2015, p. 21), oferece “à pesquisa comparada um método sistemático e mais preciso, fundamentado na matemática (álgebra booleana) e na lógica formal”.

De acordo com Schneider e Wagemann (2012, p. 13), a QCA “visa uma análise causal, opera com tabelas verdade e faz uso de procedimentos de minimização lógica”, sendo seu uso indicado quando o pesquisador está interessado “em relações estabelecidas e não no número de casos sob investigação”.

Entre as possibilidades de utilização da QCA, destaca-se o fato de que através dessa análise o pesquisador obtém uma expressão reduzida (fórmula

minimizada) que pode ser interpretada através de “diálogo com os casos” para dar origem a novos argumentos teóricos (BERG-SCHLOSSER et al., 2009).

A QCA implica em diferentes versões, sendo que as principais variações, definidas como *crisp-set* QCA (csQCA) e *fuzzy-set* QCA (fsQCA), “diferenciam-se em função do tipo de conjunto com o qual operam”, na medida em que a csQCA “opera exclusivamente com conjuntos convencionais nos quais os casos podem ser membros ou não membros de um conjunto”, enquanto na fsQCA “os casos podem ter gradações no seu nível de pertencimento ao conjunto”. De qualquer forma, apesar das diferenças, as duas abordagens assemelham-se por compartilhar a seguinte característica: “elas estabelecem diferenças *qualitativas* entre aqueles casos que estão (mais) dentro do conjunto e aqueles que estão (mais) fora do conjunto” (SCHNEIDER; WAGEMANN, 2012, p. 23).

Nesta pesquisa, a csQCA foi utilizada, uma vez que a aplicação da fsQCA requer que a calibragem da pontuação de pertencimento ao conjunto difuso (*fuzzy-set*) seja baseada em conhecimento teórico e evidências empíricas (SCHNEIDER; WAGEMANN, 2012), o que se entendeu não ser possível no estágio atual de desenvolvimento dos estudos sobre a capitalização dos *heritage assets*.

No que diz respeito à csQCA, Rihoux e Meur (2009) explicam que esta tem como base a álgebra booleana e faz uso de algumas convenções que precisam ser compreendidas para o adequado entendimento dos resultados obtidos (Quadro 21).

## Quadro 21 – Principais convenções e operações da álgebra booleana

1. As principais convenções da álgebra booleana são as seguintes:

- Uma letra maiúscula representa o valor [1] para uma determinada variável binária. Então, [A] é lido como: “a variável A é grande, presente, alta,...”.

- Uma letra minúscula representa o valor [0] para uma determinada variável binária. Então, [a] é lido como: “a variável A é pequena, ausente, baixa,...”.

- Um traço [-] representa um valor “sem importância” para uma determinada variável binária, significando que ela pode ser tanto presente (1) quanto ausente (0). Também pode ser um valor sobre o qual não se tem conhecimento (por exemplo, porque é irrelevante ou porque o dado está faltando). Não é um valor intermediário entre [1] e [0].

2. A álgebra booleana utiliza poucos operadores lógicos, os dois principais são os seguintes:

- Lógico “AND”, representado pelo símbolo [\*] (multiplicação). Ele também pode ser representado pela falta do espaço: [A\*B] também pode ser escrito como [AB].

- Lógico “OR”, representado pelo símbolo [+] (adição).

3. A conexão entre as condições e o resultado: O símbolo de flecha [→] é usado para expressar a ligação (usualmente causal) entre um conjunto de condições de um lado e o resultado que está se tentando “explicar” do outro.

Fonte: Rihoux e Meur (2009, p. 34-5).

Ainda de acordo com Rihoux e Meur (2009, p. 35), a partir dessa linguagem básica “é possível construir expressões muito longas e elaboradas e também conduzir a complexos conjuntos de operações”, sendo que a operação central da csQCA é a minimização booleana, definida como “a ‘redução’ de uma expressão longa e complexa em uma expressão mais curta e parcimoniosa”. Para melhor compreensão, os autores propõem o seguinte exemplo:

## Quadro 22 – Minimização Booleana

Considere a seguinte expressão booleana, com três variáveis de condição (R, B e I) e uma variável de resultado ou *outcome* O (*Fórmula 1*):

$$R*B*I + R*B*\bar{i} \rightarrow O$$

Esta expressão pode ser lida da seguinte maneira: “[A presença de R, combinada com a presença de B e com a presença de I] OU [A presença de R, combinada com a presença de B e com a ausência de i] leva à presença do resultado O”.

Observe que, *não importa que valor a condição [I] assuma* (0 ou 1), o valor do resultado [O] é o mesmo. Isso significa, em raciocínio verbal, que a condição [I] é supérflua; ela pode ser removida da expressão inicial. De fato, se removemos a condição [I], ficamos com uma expressão muito menor, *reduzida* (que é chamada de *implicante primário*) (*Fórmula 2*):

$$R*B \rightarrow O$$

Isto é lido conforme segue: “A presença de R combinada com a presença de B, leva à presença do resultado [O]”. Essa expressão reduzida atende ao princípio da parcimônia<sup>2</sup>. Nós conseguimos explicar o fenômeno O de maneira mais parcimoniosa, mas ainda deixamos espaço para a complexidade, porque para que O esteja presente, deve ocorrer uma *combinação* da presença de R e da presença de B.

Em outras palavras, a presença de R é necessária (mas não suficiente) para o resultado; assim como a presença de B é necessária (mas não suficiente) para o resultado. Porque nenhuma das duas condições é suficiente para o resultado, elas devem ser combinadas (ou “cruzadas”, através da multiplicação booleana) e, juntas, elas podem possivelmente formar uma *combinação* de condições suficientes e necessárias que levam ao resultado”.

Fonte: Adaptado de Rihoux e Meur (2009).

Compreendidos os conceitos-chaves que envolvem a csQCA, o primeiro passo para realização da análise comparativa, segundo Berg-Schlosser e Meur (2009), é o desenvolvimento de um projeto de pesquisa comparativa, no qual a seleção dos casos e das variáveis é particularmente importante.

Com relação à seleção dos casos, destacam-se, entre as boas práticas citadas pelos autores, as seguintes: (a) certificar-se de que todos os casos compartilham características suficientes; (b) certificar-se de que se tem uma definição clara do resultado ou *outcome* que se deseja “explicar” a partir dos casos analisados; e (c) procurar incluir tanto casos com resultados ou *outcomes* “positivos” quanto casos com resultados “negativos”.

<sup>2</sup> “As técnicas de QCA se esforçam para conseguir alguma forma de explicação ‘curta’ (parcimoniosa) de um certo fenômeno de interesse, embora ainda fornecendo um subsídio apropriado para a complexidade causal” (BERG-SCHLOSSER et. al, 2009, p. 10).

Tendo em vista a segunda orientação (letra b) e o objetivo desta pesquisa, definiu-se como resultado ou *outcome* a ser analisado a “capitalização dos *heritage assets*” pelos museus investigados, entendendo-se esta como a principal dimensão do tratamento contábil desses ativos, uma vez que dessa decisão decorrem todas as demais, relativas à mensuração inicial, mensuração subsequente e evidenciação de informações adicionais. Além disso, considerando-se que a operacionalização da csQCA requer a utilização de variáveis dicotômicas, a atribuição dos valores a cada um dos casos foi realizada da seguinte forma:

Quadro 23 – Resultado ou *outcome* investigado

Resultado ou <i>outcome</i>	Valores possíveis	Descrição
CAPITALIZACAO_PLENA	1	Atribuído aos casos (museus) nos quais os <i>heritage assets</i> foram capitalizados de forma plena.
	0	Atribuído aos casos (museus) nos quais os <i>heritage assets</i> não foram capitalizados ou nos quais a entidade adotou a abordagem mista (capitalização parcial).

Fonte: Elaborado pela autora.

A opção de atribuir valor [0] aos museus que adotaram a abordagem de capitalização mista ou parcial está baseada no entendimento de que, nesses casos, o museu não aderiu de forma plena às normas contábeis, fornecendo informações que são consideradas de pouca relevância para os usuários, conforme indicam, por exemplo, Biondi e Lapsley (2014), para as quais a abordagem mista resulta na disponibilização de informações incompletas e distorcidas, que prejudicam a transparência.

Quanto à seleção dos casos, para realização da csQCA foram considerados todos os casos observados na Austrália (42 museus) e na Nova Zelândia (25 museus), sendo importante observar que não foi possível seguir a terceira orientação (letra c) no caso australiano, uma vez que a pesquisa revelou um pequeno número de casos com resultado ou *outcome* negativo.

Para o Reino Unido, os casos foram selecionados para obtenção de um N-intermediário e levaram em consideração as boas práticas indicadas. Sendo assim, 50 casos (museus) foram utilizados na csQCA, sendo 25 deles representando o resultado “positivo”, ou seja, a capitalização plena dos *heritage assets*, e 25

representando o resultado “negativo”, ou seja, a não capitalização ou capitalização parcial desses ativos. Adicionalmente, tendo em vista as características a serem investigadas, foram selecionados casos de tamanhos diversificados (30 entidades de porte grande e supergrande e 20 entidades de porte médio e pequeno) e dos dois tipos de controle ou propriedade (14 museus de controle governamental e 36 museus de controle independente).

Tabela 3 – Número de casos selecionados para a csQCA

<b>País</b>	<b>N</b>
Austrália	42
Nova Zelândia	25
Reino Unido	50
<b>Total</b>	<b>117</b>

Fonte: Elaborado pela autora.

No que diz respeito à seleção das condições (variáveis), os autores estabelecem que esta deve ser guiada por critérios teóricos, sendo importante observar as recomendações para (a) “não incluir condições que não variam ao longo dos casos” e (b) “manter o número de condições relativamente baixo”, pois “um grande número de condições tende a ‘individualizar’ cada caso, dificultando o encontro de qualquer regularidade ou explicação sintética do resultado ao longo dos casos” (BERG-SCHLOSSER; MEUR, 2009, p. 28).

Dessa forma, considerando-se o exposto no Quadro 18 da seção 2.3, as variáveis (condições) definidas e que correspondem a cada uma das características a serem investigadas são indicadas no Quadro 24:

Quadro 24 – Variáveis (condições) utilizadas na csQCA

Características dos Museus	Variáveis (condições)	Valores possíveis	Descrição
Sujeição a regulamentações que tratam da contabilização dos <i>heritage assets</i>	REGULAMENTACOES	1	Atribuído quando os museus, em nota explicativa, informam estar sujeitos a outras regulamentações que tratam da contabilização dos <i>heritage assets</i> .
		0	Atribuído aos museus que não indicaram, em nota explicativa, estarem sujeitos a outras regulamentações que tratam da contabilização dos <i>heritage assets</i> .
Dependência de recursos de terceiros	RECEITA_TERCEIROS	1	Atribuído aos museus cuja soma das receitas advindas de doações e repasses governamentais supera o montante de receitas geradas com as próprias atividades.
		0	Atribuído aos museus cuja receita advinda das próprias atividades é superior ao montante de receitas oriundas de doações e repasses governamentais.
Tamanho	GRANDE_PORTE	1	Atribuído aos museus classificados como de porte grande ou supergrande, conforme Quadro 20.
		0	Atribuído aos museus de médio e pequeno porte, conforme Quadro 20.
Auditoria	AUDITORIA_PÚBLICA	1	Atribuído aos museus cuja auditoria é conduzida por empresas/departamentos dedicados à auditoria do setor público.
		0	Atribuído aos museus cuja auditoria não é conduzida por empresas/departamentos dedicados à auditoria do setor público.
	AUDITORIA_BIG	1	Atribuído aos museus cuja auditoria é conduzida por grande empresa de auditoria.
		0	Atribuído aos museus cuja auditoria não é conduzida por grande empresa de auditoria.
Tipo de Controle ou Propriedade	CONTROLE_GOV	1	Atribuído aos museus cujo controle é governamental.
		0	Atribuído aos museus cujo controle é independente.

Fonte: Elaborado pela autora.

Uma vez escolhidos os casos e as variáveis envolvidas na análise comparativa, a csQCA foi realizada considerando-se os passos definidos por Rihoux e Meur (2009): (1) construção da tabela de dados dicotômicos; (2) construção da Tabela Verdade ou *Truth Table*; (3) resolução de configurações contraditórias; (4) minimização booleana; (5) minimização com os remanescentes lógicos; e (6) interpretação, sendo importante indicar que as etapas de 2 a 5 foram cumpridas com o apoio do *software* Tosmana versão 1.54, desenvolvido por Cronqvist (2017).

Assim, o primeiro passo, que diz respeito à construção da tabela de dados dicotômicos, levou em consideração o que está descrito no Quadro 24, sendo que, conforme explicam Rihoux e Meur (2009, p. 45), deve-se realizar um olhar crítico para os casos utilizados a fim de avaliar se existe uma variação suficiente de cada condição.

Em função disso, verificou-se a necessidade de reconsiderar o critério adotado para a classificação dos museus australianos quanto ao porte, uma vez que o limite de AU\$ 1.000.000,00 estabelecido pela *Australian Charities and Not-for-profits Commission* (ACNC) foi superado por 40 das 42 entidades investigadas, levando à classificação destas como entidades de grande porte [1].

Levando em conta que não existem critérios definidos para classificação das entidades governamentais de acordo com o porte e que utilizar critérios de empresas com finalidade lucrativa não seria adequado, optou-se por redefinir a classificação dos museus australianos considerando-se como de grande porte aqueles cujas receitas brutas foram superiores ao terceiro quartil (AU\$ 65.683.250,00), pois, dessa forma, foi possível dar destaque a 11 entidades com maior volume de receita.

Avançando-se para o segundo passo, a Tabela Verdade ou *Truth Table* deve ser construída, podendo ela ser entendida como uma tabela na qual podem ser observados cinco tipos de configurações<sup>1</sup> possíveis: (a) configurações com o resultado [1] entre os casos observados; (b) configurações com o resultado [0] entre os casos observados; (c) configurações com resultados não significativos entre os casos observados; (d) configurações com resultados contraditórios; e (e)

---

<sup>1</sup> “Configuração é, simplesmente, uma determinada combinação de condições associada com um determinado resultado” (RIHOUX; MEUR, 2009, p. 44).

configurações com resultado “R” ou “L”, correspondentes aos remanescentes lógicos ou *logical remainders*<sup>2</sup> (RIHOUX; MEUR, 2009).

A partir da Tabela Verdade correspondente aos dados dicotômicos, as configurações contraditórias, que dizem respeito às combinações de condições que levam tanto ao resultado ou *outcome* [1] como ao [0], devem ser resolvidas ou pelo menos reduzidas (Passo 3). Para tanto, segundo Rihoux e Meur (2009), existem oito estratégias que podem ser adotadas:

#### Quadro 25 – Boas práticas para resolução de configurações contraditórias

1. Adicionar mais variáveis ao modelo.
2. Remover uma ou mais condições do modelo e substituí-las por outras condições.
3. Reexaminar a forma como as condições incluídas no modelo foram operacionalizadas.
4. Reconsiderar o variável de resultado ou *outcome* propriamente dita.
5. Reexaminar de forma qualitativa os casos que apresentaram configurações contraditórias a fim de verificar o que os diferencia dos demais.
6. Reconsiderar se todos os casos fazem parte de uma mesma população.
7. Recodificar todas as configurações contraditórias com o valor de resultado ou *outcome* [0].
8. Usar o critério de frequência para “orientar” o resultado ou *outcome*.

Fonte: Adaptado de Rihoux e Meur (2009).

Neste estudo, todas as estratégias foram avaliadas, sendo que, quando possível, a oitava solução foi empregada, uma vez que se considerou esta a solução mais adequada no contexto dos casos investigados.

O quarto passo consistiu na minimização das configurações presentes na Tabela Verdade, sendo que esta etapa foi realizada pelo *software* com a utilização de algoritmos de minimização booleana. Para tanto, os procedimentos de minimização foram aplicados duas vezes, uma delas para as configurações [1] e outra para as configurações [0] (RIHOUX; MEUR, 2009). Isso se faz necessário em função da assimétrica causal, ou seja, do fato de que “a explicação para a não ocorrência de um resultado não pode automaticamente ser derivada da explicação para a ocorrência do resultado” (SCHNEIDER; WAGEMANN, 2012, p. 6).

<sup>2</sup> Remanescentes lógicos ou *logical remainders* “são combinações de condições logicamente possíveis que não foram observadas entre os casos empíricos” (RIHOUX; MEUR, 2009, p. 44).

Uma vez que nesse processo é possível que as equações lógicas (soluções) se apresentem de maneira muito complexa, Rihoux e Meur (2009, p. 59) indicam que para “atingir mais parcimônia é necessário permitir que o software inclua os casos não observados” na análise, ou seja, que considere os remanescentes lógicos (Passo 5).

Dessa forma, quatro procedimentos completos de minimização devem ser realizados: “configurações [1] sem remanescentes lógicos; configurações [1] com remanescentes lógicos; configurações [0] sem remanescentes lógicos; e configurações [0] com remanescentes lógicos” (RIHOUX; MEUR, 2009, p. 64).

Finalmente, a última etapa diz respeito à interpretação das fórmulas minimizadas, sendo que Ragin (1987) explica que os resultados da análise booleana podem ser interpretados em termos de necessidade e suficiência, conforme exemplo apresentado no Quadro 26.

#### Quadro 26 – Interpretação dos resultados da análise booleana

Considere o seguinte exemplo hipotético:

$$S = AC + Bc \text{ (nenhuma causa é necessária ou suficiente)}$$

Nenhuma das quatro condições causais na equação (A, B, C, c) são necessárias ou suficientes porque todos os termos contêm combinações de causas, e nenhuma condição causal aparece em todos os termos. Se, ao invés disso, a equação final fosse:

$$S = AC + BC \text{ (C é necessário, mas não é suficiente)}$$

seria possível concluir que C é uma condição necessária, mas não é suficiente, porque aparece em todos os termos, mas nunca sozinha. Outros exemplos mostrando outros padrões de causalidade necessária e suficiente são:

$$S = AC \text{ (A e C são necessários, mas não são suficientes)}$$

$$S = A + Bc \text{ (A é suficiente, mas não é necessário)}$$

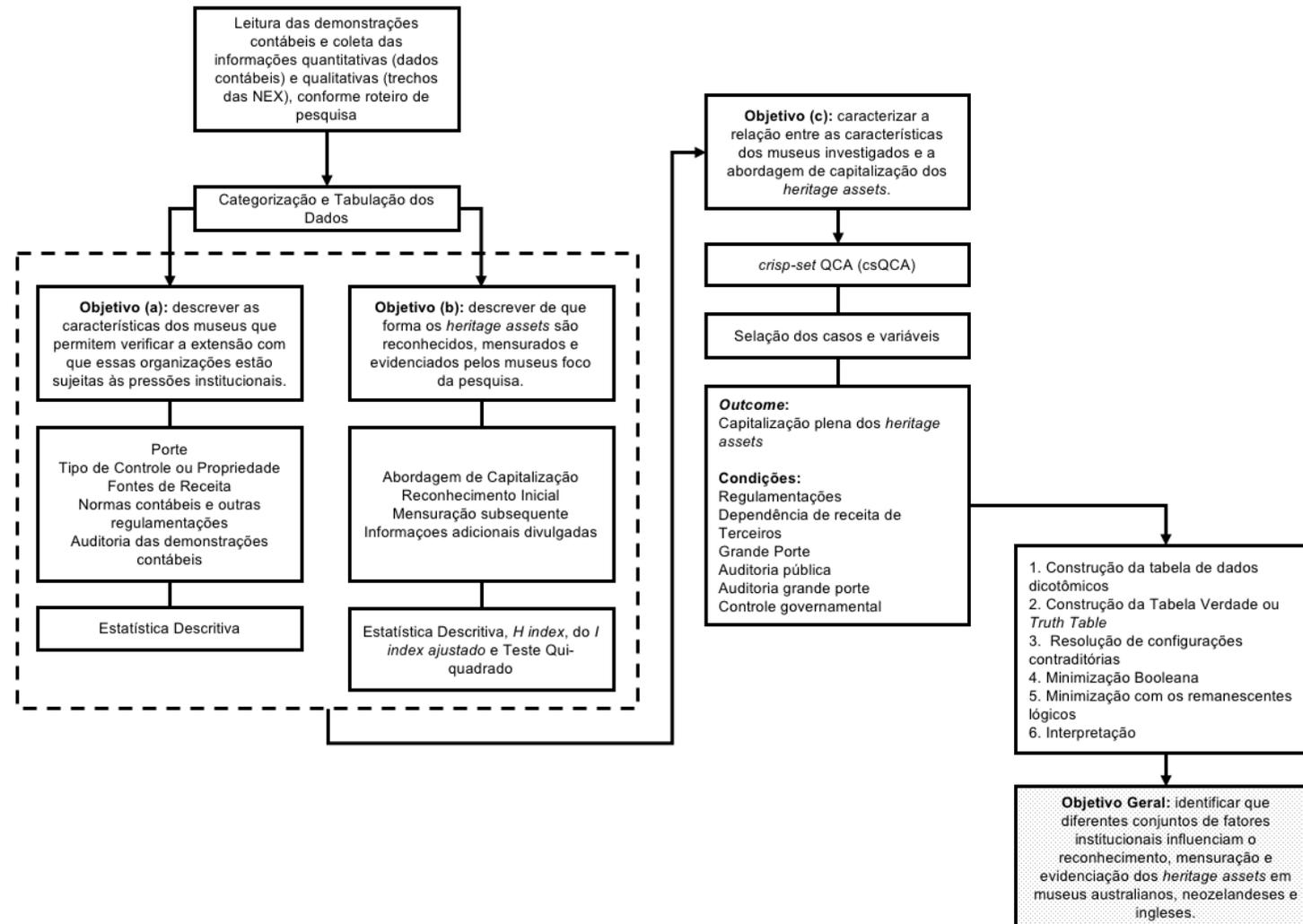
$$S = B \text{ (B é necessário e suficiente)}$$

Fonte: Ragin (1987, p. 130-1).

Para Ragin (1987, p. 131), esses exemplos, embora muito simples, “mostram claramente que a abordagem Booleana é altamente compatível com o vocabulário de causalidade necessária e suficiente”, o que destaca o seu valor principalmente “em estudos que examinam uma variedade de casos experimentando resultados iguais ou similares”.

Descritos os procedimentos adotados para coleta, tratamento e análise dos dados, as etapas cumpridas são ilustradas na Figura 2.

Figura 2 – Etapas de coleta, tratamento e análise dos dados



Fonte: Elaborado pela autora.

### 3.4 LIMITAÇÕES DO MÉTODO

Qualquer que seja o método de pesquisa adotado em um estudo de caráter científico, este sempre apresentará limitações. Por se tratar de uma pesquisa documental cujos dados coletados foram tabulados de acordo com as categorias estabelecidas, este estudo apresenta como limitação os possíveis erros de enquadramento decorrentes da classificação equivocada da pesquisadora, ou das informações incompletas disponibilizadas pelos museus investigados.

Além disso, é preciso levar em consideração as limitações advindas dos procedimentos adotados para operacionalização da csQCA, uma vez que:

- (a) o pequeno número de configurações [0] na amostra australiana pode limitar as análises relativas a esse país, tendo em vista a impossibilidade de realização da minimização booleana com e sem remanescentes lógicos para os três casos em que se identificou a contabilização parcial dos *heritage assets*;
- (b) ainda que a escolha dos casos tenha levado em consideração as boas práticas previstas na literatura, o total de museus investigados no Reino Unido (171) não foi considerado, utilizando-se apenas uma parte da amostra para realização da pesquisa comparativa; e
- (c) devido à necessidade de se trabalhar com variáveis dicotômicas, o *outcome* investigado diz respeito à capitalização plena [1] ou à não capitalização ou capitalização parcial dos *heritage assets* [0], o que pode não ser suficiente para captar todas as diferenças que envolvem as práticas adotadas para contabilização desses ativos.

Por fim, além desses pontos destacados e que dizem respeito a este estudo, especificamente, faz-se necessário mencionar o que afirmam Schneider e Wagemann (2012, p. 25) acerca da dicotomização dos dados empregados na csQCA. Ainda que tais críticas não invalidem a utilidade do método empregado, para os autores, as principais reservas quanto a esse procedimento são: (a) informações empíricas podem ser perdidas; e (b) a robustez dos resultados tende a ser reduzida devido à sensibilidade da csQCA às decisões sobre os limites estabelecidos para

atribuição de [1] ou [0]. “No centro dos argumentos contra a dicotomização está a crença de que o mundo e grande parte dos fenômenos da ciência social simplesmente não estão na forma binária”.

Uma alternativa, neste caso, seria a adoção da fsQCA. Contudo, conforme já mencionado, essa variação da QCA não é indicada quando as bases teóricas são frágeis, uma vez que são elas que devem suportar a calibragem do conjunto de pertencimento.

Adicionalmente, Berg-Schlosser et al. (2009) indicam que a generalização dos resultados obtidos através da QCA, ainda que possível, é mais modesta do que a que pode ser realizada a partir da estatística inferencial.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo, apresenta-se a análise dos resultados da pesquisa. Para tanto, inicialmente, são descritas as características das entidades foco do estudo e, na sequência, são discutidos os resultados relativos à investigação do tratamento contábil dos *heritage assets*. Por fim, dadas as características e a abordagem de capitalização relatada, realiza-se a análise comparativa dos museus.

### 4.1 CARACTERÍSTICAS DOS MUSEUS

Com o objetivo de apresentar as principais características das entidades analisadas, descrevem-se, a seguir, aspectos referentes ao porte, ao tipo de controle ou propriedade, às principais fontes de receita, às normas contábeis adotadas, bem como outras regulamentações acerca do tratamento contábil dos *heritage assets* aplicáveis, e à auditoria das demonstrações contábeis. Cabe destacar que tais características são definidas como aquelas capazes de permitir a verificação da extensão com que as organizações investigadas estão sujeitas às pressões institucionais, conforme descrito no Quadro 18 da seção 2.3.

Assim, a classificação das entidades no que diz respeito ao porte e ao tipo de controle ou propriedade pode ser observada na Tabela 4.

Tabela 4 – Porte *versus* Controle ou Propriedade

(continua)

País	Porte	Tipo de Controle ou Propriedade				Total	
		Governamental		Independente		fi	f%
		fi	f%	fi	f%	fi	f%
<b>Austrália</b>	Pequeno	0	0,0	0	0,0	0	0,0
	Médio	1	2,4	1	2,4	2	4,8
	Grande	34	81,0	6	14,3	40	95,2
	Supergrande	0	0,0	0	0,0	0	0,0
	<b>Total</b>	<b>35</b>	<b>83,3</b>	<b>7</b>	<b>16,7</b>	<b>42</b>	<b>100,0</b>
<b>Nova Zelândia</b>	Pequeno	0	0,0	8	32,0	8	32,0
	Médio	1	4,0	1	4,0	2	8,0
	Grande	11	44,0	4	16,0	15	60,0
	Supergrande	0	0,0	0	0,0	0	0,0
	<b>Total</b>	<b>12</b>	<b>48,0</b>	<b>13</b>	<b>52,0</b>	<b>25</b>	<b>100,0</b>

		(conclusão)					
<b>Reino Unido</b>	Pequeno	0	0,0	23	13,5	23	13,5
	Médio	0	0,0	46	26,9	46	26,9
	Grande	1	0,6	62	36,3	63	36,8
	Supergrande	20	11,7	19	11,1	39	22,8
	<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>12,3</b>	<b>150</b>	<b>87,7</b>	<b>171</b>	<b>100,0</b>
<b>Total</b>	Pequeno	0	0,0	31	13,0	31	13,0
	Médio	2	0,8	48	20,2	50	21,0
	Grande	46	19,3	72	30,3	118	49,6
	Supergrande	20	8,4	19	8,0	39	16,4
	<b>Total</b>	<b>68</b>	<b>28,6</b>	<b>170</b>	<b>71,4</b>	<b>238</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Elaborada pela autora.

Tendo em vista a classificação adotada, observa-se que os museus australianos investigados possuem, na sua maioria, controle governamental (83,3%), bem como são predominantemente de grande porte (95,2%), ou seja, conforme critérios definidos pela *Australian Charities and Not-For-Profits Commission* (ACNC), possuem receita superior a AU\$ 1.000.000,00.

Entre as entidades neozelandesas também predominam as organizações de grande porte (60,0%), sendo definidas assim por possuírem despesas superiores a NZ\$ 1.000.000,00, segundo estabelece a *Charities Services*. Contudo, a amostra é composta principalmente por museus que não possuem controle governamental (52,0%).

Assim como na Nova Zelândia, a amostra de organizações inglesas se caracteriza por apresentar, em sua maior parte, entidades de controle independente, ou seja, não governamental (87,7%). Da mesma forma, constata-se a predominância de museus de grande porte (36,8%), com receita entre £ 500.001,00 e £ 5.000.000,00, e enquadrados como supergrandes (22,8%), com receita de mais de £ 5.000.001,00, de acordo com o que define a *Charity Commission*.

A partir do porte das entidades pesquisadas, é possível analisar também os valores relativos à receita gerada no período investigado (Tabela 5).

Tabela 5 – Porte versus Receita anual

País	Porte	N	Mínimo	Máximo	Média	Erro Desvio
<b>Austrália</b> (em AU\$)	Médio	2	275.928	590.749	433.339	222.612
	Grande	40	2.348.598	239.515.000	45.917.683	44.388.786
	<b>Total</b>	<b>42</b>	<b>275.928</b>	<b>239.515.000</b>	<b>43.751.762</b>	<b>44.388.770</b>
<b>Nova Zelândia</b> (em NZ\$)	Pequeno	8	123.697	337.494	216.484	75.608
	Médio	2	920.033	939.193	929.613	13.548
	Grande	15	977.320	56.143.000	11.885.252	15.342.743
	<b>Total</b>	<b>25</b>	<b>123.697</b>	<b>56.143.000</b>	<b>7.274.795</b>	<b>13.060.057</b>
<b>Reino Unido</b> (em £)	Pequeno	23	28.650	99.602	55.109	24.737
	Médio	46	117.273	498.382	278.048	120.815
	Grande	63	511.567	4.741.848	1.641.017	1.117.251
	Supergrande	39	5.257.314	522.165.000	45.423.137	86.001.989
<b>Total</b>	<b>171</b>	<b>28.650</b>	<b>522.165.000</b>	<b>11.046.457</b>	<b>44.781.390</b>	

Fonte: Elaborada pela autora.

Considerando-se as informações que dizem respeito à receita auferida ao período 2015/2016, observa-se que o valor movimentado pelas entidades investigadas apresenta variações consideráveis, podendo, mesmo dentro do intervalo definido para cada porte, apresentar oscilações relevantes, conforme revelam os valores mínimos e máximos e o desvio padrão. Isso ocorre em função dos parâmetros estabelecidos para classificação quanto ao porte, uma vez que no caso australiano o limite para enquadramento das entidades como de grande porte é de AU\$ 1.000.000,00 e tem-se, por exemplo, uma entidade com receita anual de AU\$ 239.515.000,00 (*Parks Victoria*). O mesmo pode ser afirmado sobre o caso inglês, onde a faixa de receita para entidades supergrandes inicia em £ 5.000.001,00 e verifica-se uma entidade atingindo receitas de £ 522.165.000,00 (*The National Trust For Places Of Historic Interest Or Natural Beauty*), por exemplo.

Tais receitas, por sua vez, podem advir de três fontes principais e que se referem (a) às atividades da entidade, (b) às doações de terceiros e (c) aos repasses governamentais, segundo mostra a Tabela 6, que revela o percentual médio de participação de cada uma delas na receita total do período 2015/2016.

Tabela 6 – Fontes de receita

País		%Participação Receitas Próprias	%Participação Receitas Doações	%Participação Receitas Governamentais
<b>Austrália</b>	N	42	42	42
	Mínimo	0,1%	0,0%	0,0%
	Máximo	99,1%	45,7%	98,3%
	Média	31,2%	13,2%	55,6%
	Erro Desvio	29,4%	11,8%	27,9%
<b>Nova Zelândia</b>	N	25	25	25
	Mínimo	1,1%	0,4%	0,0%
	Máximo	95,6%	74,3%	97,5%
	Média	37,0%	21,4%	41,6%
	Erro Desvio	28,5%	21,9%	36,6%
<b>Reino Unido</b>	N	171	171	171
	Mínimo	0,0%	0,0%	0,0%
	Máximo	100,0%	100,0%	83,3%
	Média	53,4%	32,5%	14,1%
	Erro Desvio	28,5%	26,3%	22,7%
<b>Total</b>	N	238	238	238
	Mínimo	0,0%	0,0%	0,0%
	Máximo	100,0%	100,0%	98,3%
	Média	47,8%	27,9%	24,3%
	Erro Desvio	29,9%	25,0%	30,3%

Fonte: Elaborada pela autora.

A partir da Tabela 6, observa-se que tanto na Austrália quanto na Nova Zelândia a participação média das receitas oriundas de doações e de entes governamentais é maior do que a participação média das receitas próprias. Por outro lado, esta não é a realidade observada no Reino Unido, onde a participação média das receitas geradas pelas próprias atividades das entidades é superior. A amostra geral, por sua vez, revela certo equilíbrio entre fontes próprias e de terceiros (doações somadas aos repasses governamentais).

Com base nesses dados, a questão pode ser avaliada por uma outra perspectiva. A partir do tipo de controle ou propriedade, é possível identificar a principal fonte de receita de cada entidade, a fim de inferir sobre o grau de dependência de recursos.

Tabela 7 – Principal fonte de receita

País	Principal Fonte Receita da Entidade	Tipo de Controle ou Propriedade				Total	
		Governamental		Independente		fi	f%
		fi	f%	fi	f%	fi	f%
<b>Austrália</b>	Próprias	4	11,4%	6	85,7%	10	23,8%
	Terceiros	31	88,6%	1	14,3%	32	76,2%
	<b>Total</b>	<b>35</b>	<b>100,0%</b>	<b>7</b>	<b>100,0%</b>	<b>42</b>	<b>100,0%</b>
<b>Nova Zelândia</b>	Próprias	1	8,3%	6	46,2%	7	28,0%
	Terceiros	11	91,7%	7	53,8%	18	72,0%
	<b>Total</b>	<b>12</b>	<b>100,0%</b>	<b>13</b>	<b>100,0%</b>	<b>25</b>	<b>100,0%</b>
<b>Reino Unido</b>	Próprias	3	14,3%	91	60,7%	94	55,0%
	Terceiros	18	85,7%	59	39,3%	77	45,0%
	<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100,0%</b>	<b>150</b>	<b>100,0%</b>	<b>171</b>	<b>100,0%</b>
<b>Total</b>	Próprias	8	11,8%	103	60,6%	111	46,6%
	Terceiros	60	88,2%	67	39,4%	127	53,4%
	<b>Total</b>	<b>68</b>	<b>100,0%</b>	<b>170</b>	<b>100,0%</b>	<b>238</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Elaborada pela autora.

Com base nos dados que constam na Tabela 7, é possível verificar que na Austrália e no Reino Unido as principais fontes de receita tendem a estar relacionadas com o tipo de controle ou propriedade, de forma que entre as entidades de controle governamental predominam aquelas cujos terceiros são a principal fonte, enquanto entre as entidades de controle independente prevalecem aquelas cujas receitas advêm principalmente das suas próprias atividades.

A Nova Zelândia, por outro lado, é exceção, pois nesse país tanto entre as entidades controladas por entes públicos como entre aquelas de controle independente prevalecem museus cuja principal fonte de receita são as doações e repasses governamentais.

Adicionalmente, cabe destacar que mesmo as entidades que não têm os terceiros como a sua principal fonte de recursos fazem uso de verbas públicas, sendo que 140 museus de um total geral de 238 receberam repasses públicos de órgão das esferas locais, estaduais ou federais no período 2015/2016, o que representa 58,8% dos museus investigados.

Dessa forma, considerando-se as características descritas, é possível indicar que a amostra é composta predominantemente por entidades de grande porte ou maiores (66,0%) e de controle independente (71,4%), sendo exceção

apenas a Austrália, na qual prevalecem museus controlados por entes públicos. Tais entidades, na sua maioria, fazem uso de recursos públicos em alguma medida e têm como principal fonte de receitas as doações e repasses governamentais, quando controladas pelo governo, e as suas próprias atividades, quando o controle é independente.

Nesse cenário, as pressões normativas para escolhas contábeis que levem à plena capitalização dos *heritage assets* podem advir dos fornecedores de recursos dos quais as entidades dependem para realizar as suas atividades<sup>5</sup>. Podem, da mesma forma, ser exercidas sobre as entidades de maior porte por profissionais contábeis, dado que formam um grupo profissional capaz de definir as condições de realização do seu trabalho, bem como pela imprensa, financiadores e público em geral, tendo em vista a maior visibilidade dessas instituições e necessidade de prestação de contas<sup>6</sup>. Além disso, pressões miméticas podem estar relacionadas ao tipo de controle ou propriedade desses museus, levando a escolhas contábeis que considerem as práticas do campo organizacional no qual estão inseridos<sup>7</sup>.

Dadas essas características e tendo em vista principalmente o porte da empresa, bem como o tipo de controle ou propriedade, é possível verificar quais são as normas contábeis aplicáveis (Tabela 8).

Tabela 8 – Normas contábeis utilizadas

País	Normas contábeis	Total	
		fi	f%
Austrália	<i>Australian Accounting Standards - AASB 116</i>	34	81,0
	<i>Australian Accounting Standards (RDR) - AASB 116</i>	8	19,0
	<b>Total</b>	<b>42</b>	<b>100,0</b>
Nova Zelândia	PBE IPSAS 17	3	12,0
	PBE IPSAS 17 (RDR)	7	28,0
	PBE SFR-A (NFP)	11	44,0
	PBE SFR-A (PS)	4	16,0
	<b>Total</b>	<b>25</b>	<b>100,0</b>
Reino Unido	FRS 102 e CHARITIES SORP (FRS 102)	139	81,3
	FRSSE e CHARITIES SORP (FRSSE)	32	18,7
	<b>Total</b>	<b>171</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Elaborada pela autora.

<sup>5</sup> Ver Quadro 18 da seção 2.3.

<sup>6</sup> Ver Quadro 18 da seção 2.3.

<sup>7</sup> Ver Quadro 18 da seção 2.3.

Observa-se que na Austrália e no Reino Unido a maior parte da amostra, correspondendo a 81,0% e 81,3%, respectivamente, está sujeita à aplicação completa das normas contábeis discutidas, ou seja, apenas cerca de 20% da amostra indica aplicar normas que preveem a possibilidade de *disclosure* reduzido, o que, como já discutido, não afeta, em linhas gerais, as orientações quanto ao tratamento contábil dos *heritage assets*.

Na Nova Zelândia, contudo, a realidade é diferente, uma vez que, nesse caso, apenas 40% da amostra utiliza as normas PBE IPSAS 17 ou PBE IPSAS 17 (RDR), enquanto o restante está sujeito às normas aplicáveis ao nível 3 (*Tier 3*), as quais, como já mencionado, diferenciam-se dos padrões para os níveis 2 e 3 principalmente por não preverem a adoção do modelo de reavaliação e por trazerem exigências reduzidas quanto às informações a serem apresentadas nas notas explicativas. De qualquer forma, entende-se que essas entidades estão aptas a fazer parte da amostra na medida em que as normas PBE SFR-A (NFP) e PBE SFR-A (PS) preveem a contabilização dos *heritage assets*.

Além das normas contábeis já citadas, cabe destacar que algumas organizações australianas e inglesas estão sujeitas a outras regras que também tratam da contabilização dos *heritage assets*. Tais regras, conforme especificado nas notas explicativas das entidades analisadas, constam no Quadro 27 a seguir.

Quadro 27 – Outras regulamentações sobre o tratamento contábil dos *heritage assets*

Norma	Emissor	Aspectos que complementam as orientações dispostas nas normas contábeis aplicáveis
<b>Treasury's Financial Reporting Manual (FRM)</b>	<i>HM Treasury (Her Majesty's Treasury)</i> do Reino Unido	Indica que a convenção é de que os ativos sejam reconhecidos pelo seu valor corrente no uso existente ou <i>fair value</i> . Assim, apenas excepcionalmente, quando não for possível obter o <i>fair value</i> , os <i>heritage assets</i> podem ser contabilizados pelo custo histórico.
<b>Public Governance, Performance and Accountability (Financial Reporting) Rule 2015</b>	<i>Australian Government</i>	Define que, após o reconhecimento inicial, os <i>heritage assets</i> devem ser reconhecidos pelo <i>fair value</i> . Apresenta exigências de <i>disclosure</i> específicas para os <i>heritage assets</i> relacionadas à descrição dos itens e apresentação das políticas de curadoria e preservação.
<b>Department of Treasury and Finance - Accounting Policy Framework (SA)</b>	<i>Department of Treasury (South Australia)</i>	Define que os <i>heritage assets</i> devem ser reconhecidos pelo <i>fair value</i> e que informações relevantes sobre os itens não capitalizados devem ser fornecidas.
<b>Financial Reporting Directions (FRDs)</b>	<i>Department of Treasury (Victoria)</i>	O <i>FRD 103F - Non-Financial Physical Assets</i> define que, após a mensuração inicial, os ativos devem ser contabilizados pelo <i>fair value</i> , a menos que a entidade tenha recebido autorização por escrito do Ministério das Finanças para utilizar o custo. Adicionalmente, apresenta regras específicas a serem observadas no processo de reavaliação.
<b>Non-Current Asset Policies for the Queensland Public Sector (NCAP)</b>	<i>Queensland Treasury</i>	Define limite para a capitalização e indica que todos os <i>heritage assets</i> devem ser reconhecidos pelo <i>fair value</i> , sendo que, quando isso não for possível, as razões devem ser especificadas. Expõe que informações sobre a adequada preservação devem ser feitas quando os <i>heritage assets</i> não forem depreciados. Estabelece, também, que, quando a capitalização não for realizada, devem ser evidenciadas informações sobre a natureza e propósito destes ativos, bem como, quando praticável, custos anuais com manutenção e preservação.
<b>TPP14-01 Accounting Policy: Valuation of Physical Non-Current Assets at Fair Value</b>	<i>NSW Treasury</i>	A norma traz orientações sobre a avaliação dos <i>heritage assets</i> pelo <i>fair value</i> . Estabelece, ainda, que informações sobre as características e custos com manutenção/preservação dos itens não capitalizados devem ser fornecidas, bem como a justificativa para o não reconhecimento. Define, também, que as decisões de não reconhecer os <i>heritage assets</i> devido à dificuldades para obtenção do seu valor devem ser apoiadas por opinião externa dada por especialista na área.

<b><i>TI 303 - Recognition and Measurement of Non-current Assets</i></b>	<i>Department of Treasury and Finance (Tasmania)</i>	Estabelece que, após o reconhecimento inicial, os <i>heritage assets</i> devem ser mensurados pelo <i>fair value</i> .
<b><i>Financial Administration Bookcase (FAB)</i></b>	<i>Department of Treasury (Western Australia)</i>	Apenas define que se aplicam as exigências do AASB 116.

Fonte: Elaborado pela autora.

Observa-se, a partir do Quadro 27, que, em linhas gerais, tais regulamentações não apresentam aspectos que divergem das orientações emitidas pelos organismos contábeis do Reino Unido e da Austrália. Na verdade, elas reforçam e complementam essas orientações, principalmente ao recomendarem ou exigirem o reconhecimento dos *heritage assets* pelo *fair value*, algo que também está previsto no FRS 102 e CHARITIES SORP (FRS 102) e no AASB 116.

Dessa forma, identifica-se uma potencial fonte de pressão coercitiva exercida pelos governos federais e estaduais desses países, bem como de seus agentes, a partir das regulações que se aplicam a determinadas entidades<sup>8</sup>, como indica a Tabela 9.

Tabela 9 – Outras regulamentações *versus* Controle ou Propriedade

País	Outras regulamentações	Tipo de Controle ou Propriedade				Total	
		Governamental		Independente		fi	f%
		fi	f%	fi	f%		
Austrália	Não	1	2,9	6	85,7	7	16,7
	Sim	34	97,1	1	14,3	35	83,3
	<b>Total</b>	<b>35</b>	<b>100,0</b>	<b>7</b>	<b>100,0</b>	<b>42</b>	<b>100,0</b>
Nova Zelândia	Não	12	100,0	13	100,0	25	100,0
	Sim	0	0,0	0	0,0	0	0,0
	<b>Total</b>	<b>12</b>	<b>100,0</b>	<b>13</b>	<b>100,0</b>	<b>25</b>	<b>100,0</b>
Reino Unido	Não	2	9,5	150	100,0	152	88,9
	Sim	19	90,5	0	0,0	19	11,1
	<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100,0</b>	<b>150</b>	<b>100,0</b>	<b>171</b>	<b>100,0</b>
<b>Total</b>	Não	15	22,1	169	99,4	184	77,3
	Sim	53	77,9	1	0,6	54	22,7
	<b>Total</b>	<b>68</b>	<b>100,0</b>	<b>170</b>	<b>100,0</b>	<b>238</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Elaborada pela autora.

Dentro do esperado, os museus controlados por entes públicos apresentam maior percentual de incidência das regulamentações citadas. Todavia, exceções podem ser observadas na medida em que nem todas as entidades com controle governamental estão sujeitas a tais regras e que um museu de controle independente (*Bundanon Trust*), por ser usuário de verbas

<sup>8</sup> Ver Quadro 18 da seção 2.3.

públicas, informa seguir o que estabelece o *Public Governance, Performance and Accountability (Financial Reporting) Rule 2015*.

Por fim, tem-se que as empresas de auditoria, responsáveis pela verificação das demonstrações contábeis, podem exercer pressões normativas e miméticas, influenciando as escolhas realizadas<sup>9</sup>. Assim, considerando-se esse aspecto, verificou-se de que forma as entidades investigadas caracterizam-se quanto à auditoria realizada, assumindo-se que a auditoria pode ter sido conduzida por empresa de auditoria de grande porte; por auditores dedicados especificamente ao exame de demonstrações contábeis do setor público (departamentos governamentais no caso da Austrália e Reino Unido e empresa especializada no caso da Nova Zelândia); por outras empresas de auditoria e, ainda, não terem sido auditadas, mas apenas examinadas por profissionais independentes (Tabela 10).

Tabela 10 – Auditoria das demonstrações contábeis

(continua)

País	Auditoria	Tipo de Controle ou Propriedade				Total	
		Governamental		Independente		fi	f%
		fi	f%	fi	f%		
<b>Austrália</b>	Auditoria de grande porte	0	0,0	4	57,1	4	9,5
	Outras empresas de auditoria	1	2,9	2	28,6	3	7,1
	Auditoria para organizações públicas	34	97,1	1	14,3	35	83,3
	Contador independente	0	0,0	0	0,0	0	0,0
	<b>Total</b>	<b>35</b>	<b>100,0</b>	<b>7</b>	<b>100,0</b>	<b>42</b>	<b>100,0</b>
<b>Nova Zelândia</b>	Auditoria de grande porte	7	58,3	3	23,1	10	40,0
	Outras empresas de auditoria	0	0,0	7	53,8	7	28,0
	Auditoria para organizações públicas	5	41,7	0	0,0	5	20,0
	Contador independente	0	0,0	3	23,1	3	12,0
	<b>Total</b>	<b>12</b>	<b>100,0</b>	<b>13</b>	<b>100,0</b>	<b>25</b>	<b>100,0</b>
<b>Reino Unido</b>	Auditoria de grande porte	4	19,0	14	9,3	18	10,5
	Outras empresas de auditoria	0	0,0	75	50,0	75	43,9
	Auditoria para organizações públicas	17	81,0	2	1,3	19	11,1
	Contador independente	0	0,0	59	39,3	59	34,5
	<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100,0</b>	<b>150</b>	<b>100,0</b>	<b>171</b>	<b>100,0</b>

<sup>9</sup> Ver Quadro 18 da seção 2.3.

		(conclusão)					
	Auditoria de grande porte	11	16,2	21	12,4	32	13,4
	Outras empresas de auditoria	1	1,5	84	49,4	85	35,7
<b>Total</b>	Auditoria para organizações públicas	56	82,4	3	1,8	59	24,8
	Contador independente	0	0,0	62	36,5	62	26,1
	<b>Total</b>	<b>68</b>	<b>100,0</b>	<b>170</b>	<b>100,0</b>	<b>238</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Elaborada pela autora.

Verifica-se que, no que diz respeito às entidades australianas, predominam demonstrações contábeis auditadas por departamentos ligados ao setor público (83,3%), o que está associado ao fato de que museus cujo controle é governamental compõem a maior parte da amostra.

Na Nova Zelândia, por outro lado, as grandes empresas de auditoria são maioria (40,0%), tanto entre museus de controle governamental como entre aqueles de controle independente. Observa-se, ainda, que 12,0% das demonstrações contábeis foram apenas examinadas por profissionais independentes. Isso, pois, conforme o *Charities Act 2005*, apenas as entidades de grande porte precisam ter suas demonstrações auditadas, ao passo que aquelas enquadradas como de médio porte podem apenas submetê-las à revisão de profissional qualificado.

Finalmente, no Reino Unido, predomina a participação de empresas de auditoria que não são aquelas definidas nesta pesquisa como de grande porte ou dedicadas especificamente ao setor público (43,9%), bem como demonstrações contábeis avaliadas por profissionais independentes (34,5%), na medida em que, segundo a *Charity Commission*, a auditoria é necessária apenas quando a receita bruta superar £ 1.000.000,00 ou os ativos totais excederem £ 3.260.000,00 e a receita bruta superar £ 250.000,00, sendo possível um exame independente nos demais casos.

Cabe destacar que apenas quatro museus, sendo todos neozelandeses, apresentaram relatórios com ressalvas relacionadas ao tratamento contábil dos *heritage assets* que serão descritas no decorrer do estudo que se desenvolve nas seções seguintes. O pequeno número de observações está em linha com o estudo de West e Carnegie (2010), cabendo ressaltar que os autores não identificaram ressalvas nas demonstrações das universidades analisadas e

atribuíram isso ao fato de que, quando não há consenso construído sobre o que é certo, surgem dificuldades para se estabelecer o que é errado.

#### 4.2 TRATAMENTO CONTÁBIL DOS *HERITAGE ASSETS*

Esta seção tem como objetivo apresentar os aspectos que envolvem as principais escolhas contábeis relativas ao reconhecimento, mensuração e evidenciação dos *heritage assets* pelos museus investigados.

Para tanto, inicialmente, a partir da Tabela 11, verifica-se qual a abordagem adotada no que diz respeito à capitalização desses ativos, considerando-se a possibilidade de que podem ser reconhecidos plena ou parcialmente ou de que podem não ser contabilizados, na medida em que o AASB 116 e o PBE IPSAS 17 preveem que esses ativos devem ser reconhecidos apenas quando puderem ser mensurados de maneira confiável e que o FRS 102 estabelece que a capitalização deve ocorrer quando as informações sobre o custo ou valor estiverem disponíveis ou puderem ser obtidas a um custo compatível com o benefício gerado para os usuários das demonstrações contábeis.

Tabela 11 – Abordagem de capitalização dos *heritage assets*

Abordagem	Austrália		Nova Zelândia		Reino Unido		Total	
	fi	f%	Fi	f%	fi	f%	fi	f%
Capitalização Plena	39	92,9	11	44,0	44	25,7	94	39,5
Capitalização Parcial	3	7,1	7	28,0	80	46,8	90	37,8
Não Capitalização	-	0,0	7	28,0	47	27,5	54	22,7
<b>Total</b>	<b>42</b>	<b>100,0</b>	<b>25</b>	<b>100,0</b>	<b>171</b>	<b>100,0</b>	<b>238</b>	<b>100,0</b>
<i>H index</i>		<b>0,87</b>		<b>0,35</b>		<b>0,36</b>		
<i>I index ajustado</i>								<b>0,34</b>
<b>Qui-quadrado de Pearson</b>								<b>64,908</b> <b>(sig. 0,000)</b>

Fonte: Elaborada pela autora.

Conforme indicado na Tabela 11, a amostra australiana é composta principalmente por museus que reconhecem integralmente os *heritage assets* nas demonstrações contábeis (92,9%), com apenas uma pequena parcela de

museus optando pela abordagem mista. O *H index*, portanto, apresenta valores próximos a 1,0, revelando tendência de harmonização nas escolhas feitas pelas entidades analisadas nesse país quanto a esse aspecto.

Na Nova Zelândia e Reino Unido, por outro lado, os comportamentos são distintos, sendo as escolhas distribuídas entre as três possibilidades, o que resulta em um *H index* mais próximo de zero do que de 1,0. Adicionalmente, observa-se que as entidades neozelandesas apresentam preferência pela abordagem de capitalização plena (44,0%), enquanto entre os museus ingleses predominam aqueles que adotam uma abordagem mista na qual apenas parte dos *heritage assets* são contabilizados (46,8%).

A análise global da amostra, por sua vez, indica a predominância de museus que, pelo menos em certa medida, aderiram à capitalização dos *heritage assets* prevista nas normas contábeis vigentes nos três países investigados. Nota-se, contudo, que apenas 39,5% optou pelo reconhecimento de todos os ativos dessa natureza, o que indica que em mais de metade da amostra os *heritage assets* não se fazem presentes de forma plena nas demonstrações contábeis.

A falta de uniformidade nos três países é revelada pelo *I index* ajustado de 0,34, o qual indica que, sob esse aspecto, as práticas contábeis não estão harmonizadas, e pelo *Qui-quadrado de Pearson*, que indica que existe uma relação significativa entre as abordagens observadas e os países estudados (sig. 0,000). Constata-se, portanto, que mesmo sob regras que apresentam orientações alinhadas, as escolhas diferenciam-se entre os países e também dentro de um mesmo país, sendo a Austrália a única exceção.

Tendo em vista que a definição da abordagem de capitalização é apenas o primeiro passo para a contabilização dos *heritage assets*, desdobrando-se em outras escolhas relacionadas à mensuração inicial, mensuração subsequente e evidenciação de informações em notas explicativas, cada um desses aspectos é abordado a seguir, iniciando-se pela análise do tratamento contábil dos ativos reconhecidos plena ou parcialmente.

#### 4.2.1 Tratamento Contábil dos *Heritage Assets* Capitalizados

Os *heritage assets* contabilizados pelas entidades investigadas podem ser reconhecidos em grupo específico do Ativo Não Circulante (ANC), conforme definido pelo FRS 102 do Reino Unido, bem como podem ser apresentados com os demais itens do grupo *Property, Plant and Equipment (PPE)*, sendo as normas australianas e neozelandesas. De qualquer forma, independentemente do grupo em que estão classificados, esses elementos podem representar uma parcela significativa dos ativos dessas instituições, tendo em vista as atividades por elas realizadas.

Sendo assim, com o objetivo de verificar a dimensão da representatividade dos *heritage assets* sobre o Ativo Total (AT), apresentam-se, na Tabela 12, as informações relativas ao período 2015/2016.

Tabela 12 – Representatividade dos *heritage assets* sobre o AT (2015/2016)

(continua)

País	% Representatividade sobre o AT	Capitalização		Capitalização Parcial		Total	
		fi	f%	fi	f%	fi	f%
Austrália	Até 20,0%	12	30,8	0	0,0	12	28,6
	De 20,01% a 40,0%	5	12,8	1	33,3	6	14,3
	De 40,01% a 60,0%	5	12,8	0	0,0	5	11,9
	De 60,01% a 80,0%	8	20,5	1	33,3	9	21,4
	De 80,01% a 100,0%	9	23,1	1	33,3	10	23,8
	<b>Total</b>		<b>39</b>	<b>100,0</b>	<b>3</b>	<b>100,0</b>	<b>42</b>
Nova Zelândia	Até 20,0%	3	27,3	2	28,6	5	27,8
	De 20,01% a 40,0%	4	36,4	2	28,6	6	33,3
	De 40,01% a 60,0%	0	0,0	2	28,6	2	11,1
	De 60,01% a 80,0%	2	18,2	0	0,0	2	11,1
	De 80,01% a 100,0%	2	18,2	1	14,3	3	16,7
	<b>Total</b>		<b>11</b>	<b>100,0</b>	<b>7</b>	<b>100,0</b>	<b>18</b>
Reino Unido	Até 20,0%	14	31,8	49	61,2	63	50,8
	De 20,01% a 40,0%	9	20,5	11	13,7	20	16,1
	De 40,01% a 60,0%	8	18,2	10	12,5	18	14,5
	De 60,01% a 80,0%	6	13,6	7	8,8	13	10,5
	De 80,01% a 100,0%	7	15,9	3	3,8	10	8,1
	<b>Total</b>		<b>44</b>	<b>100,0</b>	<b>80</b>	<b>100,0</b>	<b>124</b>
<b>Total</b>	Até 20,0%	29	30,9	51	56,7	80	43,5
	De 20,01% a 40,0%	18	19,2	14	15,5	32	17,4

					(conclusão)	
De 40,01% a 60,0%	13	13,8	12	13,3	25	13,6
De 60,01% a 80,0%	16	17,0	8	8,9	24	13,0
De 80,01% a 100,0%	18	19,1	5	5,6	23	12,5
<b>Total</b>	<b>94</b>	<b>100,0</b>	<b>90</b>	<b>100,0</b>	<b>184</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Elaborada pela autora.

A partir do que revela a Tabela 12, é possível constatar que em cerca de 45,0% das entidades australianas os *heritage assets* concentram-se principalmente nas faixas de representatividade de 60,01% a 100,0% do Ativo Total. Na Nova Zelândia e Reino Unido, por outro lado, predominam instituições nas quais os ativos representam até 40% do Ativo Total, correspondendo a 61,1% e 66,9% da amostra, respectivamente. De um modo geral, tendo em vista a maior proporção de entidades inglesas na amostra total, prevalecem os museus cuja representatividade dos *heritage assets* figura entre 0,01% e 20,0% do AT (60,9%).

As informações sobre o valor dos *heritage assets* com relação ao Ativo Não Circulante, por sua vez, constam na Tabela 13.

Tabela 13 – Representatividade dos *heritage assets* sobre o ANC (2015/2016)

País	% Representatividade sobre o ANC	Capitalização		Capitalização Parcial		Total	
		fi	f%	fi	f%	fi	f%
		(continua)					
Austrália	Até 20,0%	10	25,6	0	0,0	10	23,8
	De 20,01% a 40,0%	4	10,3	0	0,0	4	9,5
	De 40,01% a 60,0%	6	15,4	1	33,3	7	16,7
	De 60,01% a 80,0%	6	15,4	1	33,3	7	16,7
	De 80,01% a 100,0%	13	33,3	1	33,3	14	33,3
	<b>Total</b>	<b>39</b>	<b>100,0</b>	<b>3</b>	<b>100,0</b>	<b>42</b>	<b>100,0</b>
Nova Zelândia	Até 20,0%	3	27,3	2	28,6	5	27,8
	De 20,01% a 40,0%	2	18,2	1	14,3	3	16,7
	De 40,01% a 60,0%	2	18,2	3	42,9	5	27,8
	De 60,01% a 80,0%	1	9,1	0	0,0	1	5,6
	De 80,01% a 100,0%	3	27,3	1	14,3	4	22,2
	<b>Total</b>	<b>11</b>	<b>100,0</b>	<b>7</b>	<b>100,0</b>	<b>18</b>	<b>100,0</b>
Reino Unido	Até 20,0%	11	25,0	44	55,0	55	44,4
	De 20,01% a 40,0%	6	13,6	12	15,0	18	14,5
	De 40,01% a 60,0%	6	13,6	10	12,5	16	12,9

		(conclusão)					
	De 60,01% a 80,0%	7	15,9	6	7,5	13	10,5
	De 80,01% a 100,0%	14	31,8	8	10,0	22	17,7
	<b>Total</b>	<b>44</b>	<b>100,0</b>	<b>80</b>	<b>100,0</b>	<b>124</b>	<b>100,0</b>
<b>Total</b>	Até 20%	24	25,5	46	51,1	70	38,0
	De 20,01% a 40,0%	12	12,8	13	14,4	25	13,6
	De 40,01% a 60,0%	14	14,9	14	15,6	28	15,2
	De 60,01% a 80,0%	14	14,9	7	7,8	21	11,4
	De 80,01% a 100,0%	30	31,9	10	11,1	40	21,7
	<b>Total</b>	<b>94</b>	<b>100,0</b>	<b>90</b>	<b>100,0</b>	<b>184</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Elaborada pela autora.

Ao se realizar a análise da representatividade dos *heritage assets* sobre o ANC, é possível constatar que as faixas predominantes na Austrália e Nova Zelândia permanecem as mesmas, assim como quando se considera a amostra total. No Reino Unido, contudo, observa-se que entre os museus que optaram pela capitalização plena, 47,7% possuem *heritage assets* que representam de 60,01% a 100,0% do ANC, enquanto entre aqueles que realizaram capitalização parcial predominam museus cujos ativos correspondem a até 20,0% do ANC (55,0%).

Nesse cenário, ainda que diferenças na representatividade dos *heritage assets* sobre o Ativo Total e Ativo Não Circulante possam ser observadas nos países analisados, é possível constatar que esses elementos são representativos dentro do contexto patrimonial das entidades pesquisadas, sendo relevante, portanto, investigações acerca dos critérios empregados na sua contabilização.

A análise inicia-se, assim, pelo reconhecimento inicial desses *heritage assets*, que podem ser obtidos principalmente a partir de compra e doações.

Com relação aos *heritage assets* comprados, as três normas estudadas indicam que no reconhecimento inicial a mensuração deve ser feita pelo custo. Não existem, desta forma, possibilidades de escolha envolvidas nesse procedimento.

A análise das demonstrações contábeis, dessa forma, revela poucas variações no que diz respeito à contabilização dos *heritage assets* comprados pelos museus analisados, conforme mostra a Tabela 14.

Tabela 14 – Contabilização de *heritage assets* comprados

Base para contabilização <i>heritage assets</i> comprados	Austrália		Nova Zelândia		Reino Unido		Total	
	fi	f%	fi	f%	fi	f%	fi	f%
Custo de aquisição	12	28,6	8	44,4	60	48,4	80	43,5
Custo de aquisição, com condição	19	45,2	1	5,6	23	18,5	43	23,4
<i>Fair value</i>	1	2,4	0	0,0	4	3,2	5	2,7
Não evidenciado	10	23,8	9	50,0	37	29,8	56	30,4
<b>Total</b>	<b>42</b>	<b>100,0</b>	<b>18</b>	<b>100,0</b>	<b>124</b>	<b>100,0</b>	<b>184</b>	<b>100,0</b>
<i>H index</i>		<b>0,49</b>		<b>0,80</b>		<b>0,55</b>		
<i>I index ajustado</i>								<b>0,50</b>

Fonte: Elaborada pela autora.

Em 30,4% dos museus investigados, não foram fornecidas informações sobre os critérios adotados no reconhecimento inicial dos *heritage assets*. Para o restante da amostra, a principal base de mensuração é o custo, seguindo o que indicam as normas contábeis aplicáveis. Verifica-se, contudo, que principalmente na Austrália e no Reino Unido é comum que sejam estabelecidas condições que devem ser atendidas para o reconhecimento desses ativos, principalmente relacionadas a valores mínimos estipulados e à avaliação da relevância do item, ou seja, apenas *heritage assets* com valor acima do limite definido e/ou considerado relevante são capitalizados.

Adicionalmente, observa-se que uma pequena parcela de museus adota o *fair value* (2,7%) e não o custo para o reconhecimento dos ativos comprados, sem justificar, entretanto, os motivos dessa opção.

Entre os museus que detalharam a mensuração do *fair value* atribuído, o museu australiano *National Film and Sound Archive of Australia* informou que os itens comprados são avaliados pelo valor determinado pelos avaliadores para itens da mesma categoria, sendo que os aumentos (ou reduções) atribuídos são levados à reserva de reavaliação de ativos no reconhecimento inicial. O *British Motor Industry Heritage Trust*, por sua vez, indicou reconhecer os *heritage assets* pelo valor de mercado ou, quando valores não estão disponíveis, pela avaliação realizada pelo curador. No caso do *The London Bus Preservation Trust Ltd*, quando os itens comprados requerem restauração para que sejam considerados *heritage assets*, os custos são reconhecidos como

despesa, sendo que após a restauração completa os itens são incluídos pelo *fair value*. Por fim, o *The National Museum Of The Royal Navy* estabeleceu uma política para o reconhecimento inicial dos *heritage assets* comprados que se baseia no custo de reconstrução estimado de acordo com a avaliação interna da equipe de curadores e determinado a partir da experiência e julgamento desses profissionais.

O *H index*, que indica tendência de harmonização das abordagens entre as entidades de cada país, mostra que os museus da Nova Zelândia estão mais próximos dessa uniformização, uma vez que são poucas as entidades que estabelecem alguma condição para a capitalização dos *heritage assets*. A análise das diferenças entre os países, por sua vez, revela que nesse aspecto também não há uma harmonização (*I index ajustado* = 0,50), sendo que a associação entre os critérios adotados e os países não foi calculada em função das limitações do teste *Qui-quadrado de Pearson*.

Uma vez verificado o tratamento contábil dos *heritage assets* comprados, apresenta-se, a seguir, a forma como as entidades estudadas contabilizam os itens adquiridos em transações não comerciais, principalmente a partir de doações. Nesse caso, é preciso considerar que AASB 116, PBE IPSAS 17 e FRS 102 estabelecem que tais ativos devem ser reconhecidos pelo *fair value*. Contudo, conforme indicado na Tabela 15, essa não é a prática adotada por todos os museus investigados.

Tabela 15 – Contabilização de *heritage assets* doados

Contabilização <i>heritage assets</i> doados	Austrália		Nova Zelândia		Reino Unido		Total	
	fi	f%	fi	f%	fi	f%	fi	f%
Reconhece	31	73,8	7	38,9	68	54,8	106	57,6
Não reconhece	0	0,0	5	27,8	33	26,6	38	20,7
Não evidenciado	11	26,2	6	33,3	23	18,5	40	21,7
<b>Total</b>	<b>42</b>	<b>100,0</b>	<b>18</b>	<b>100,0</b>	<b>124</b>	<b>100,0</b>	<b>184</b>	<b>100,0</b>
<b><i>H index</i></b>		<b>1,00</b>		<b>0,51</b>		<b>0,56</b>		
<b><i>I index ajustado</i></b>								<b>0,62</b>
<b>Qui-quadrado de Pearson</b>								<b>14,609</b> <b>(sig.0,001)</b>

Fonte: Elaborada pela autora.

Observa-se que entre os museus que informaram o tratamento contábil dos *heritage assets* doados (144 entidades), 21,7% indicaram não reconhecer esses ativos, sendo que as justificativas apresentadas são de que os ativos não podem ser mensurados de forma confiável e/ou de que, por serem doados, o valor dos ativos não está disponível e não pode ser obtido a um custo compatível.

Essa abordagem, contudo, se faz presente na Nova Zelândia e no Reino Unido, onde 27,8% e 26,6% dos museus não capitalizam *heritage assets* adquiridos por meio de doações. Na Austrália, por sua vez, essa prática não foi identificada. Assim, os museus australianos apresentam harmonia no que diz respeito ao reconhecimento desses ativos (*H index* = 1,0), enquanto o cenário é heterogêneo nos demais países.

Dessa forma, a análise comparativa dos três países revela que há uma tendência de harmonização com relação às práticas adotadas para contabilização dos itens doados (*I index ajustado* = 0,62). Contudo, o teste *Qui-quadrado de Pearson* revela que as diferenças existentes ainda não são significativas (sig.0,001).

Entre as entidades que contabilizam seus *heritage assets*, por sua vez, verifica-se a adoção do *fair value*, conforme preveem as normas contábeis (Tabela 16).

Tabela 16 – Mensuração dos *heritage assets* doados

Mensuração dos <i>heritage assets</i> doados	Austrália		Nova Zelândia		Reino Unido		Total	
	fi	f%	fi	f%	fi	f%	fi	f%
Valor Justo	17	54,8	6	85,7	54	79,4	77	72,6
Valor Justo, com condição	14	45,2	1	14,3	14	20,6	29	27,4
<b>Total</b>	<b>31</b>	<b>100,0</b>	<b>7</b>	<b>100,0</b>	<b>68</b>	<b>100,0</b>	<b>106</b>	<b>100,0</b>
<b><i>H index</i></b>		<b>0,50</b>		<b>0,76</b>		<b>0,67</b>		
<b><i>I index ajustado</i></b>								<b>0,62</b>

Fonte: Elaborada pela autora.

De qualquer forma, também nesse cenário, observam-se diferenças entre as escolhas realizadas pelas instituições analisadas. Enquanto 72,6% da amostra que capitaliza os *heritage assets* doados utiliza o *fair value* como base

para a contabilização, 27,4% informam reconhecer os *heritage assets* avaliados a partir de um determinado limite ou considerados relevantes. Ainda assim, tendo em vista as diferentes possibilidades, constata-se que há tendência de harmonização entre os países, como revela o *I index ajustado* de 0,62.

Por outro lado, cabe destacar que, para a determinação do *fair value*, as entidades podem recorrer à técnicas e informações diversificadas, conforme mostra a Tabela 17, sendo que mais de uma base foi informada por alguns museus, de forma que o percentual foi calculado em função do número de entidades que apresentou informações sobre a mensuração dos *heritage assets* doados (Tabela 16).

Tabela 17 – Base para mensuração dos *heritage assets* doados

Base para mensuração dos <i>heritage assets</i> doados	Austrália (N=31)		Nova Zelândia (N=7)		Reino Unido (N=68)		Total (N=106)	
	fi	f%	fi	f%	fi	f%	Fi	f%
Avaliado internamente por curadores ou gestores	3	9,7	1	14,3	26	38,2	30	28,3
Valor de mercado para itens idênticos ou similares	0	0,0	1	14,3	15	22,1	16	15,1
Avaliação fornecida por avaliadores externos	7	22,6	0	0,0	6	8,8	13	12,3
Custo original para o doador ou valor atribuído pelo doador	0	0,0	0	0,0	5	7,4	5	4,7
Avaliações realizadas para fins tributários	0	0,0	0	0,0	5	7,4	5	4,7
Valor do seguro	0	0,0	0	0,0	3	4,4	3	2,8
Custo de reposição depreciado	1	3,2	1	14,3	0	0,0	2	1,9
Custo de reconstrução estimado	0	0,0	0	0,0	1	1,5	1	0,9

Fonte: Elaborada pela autora.

Constata-se, a partir da Tabela 17, que as bases de mensuração mais citadas pelos museus que indicaram reconhecer os *heritage assets* pelo *fair value* derivam, no caso dos museus australianos, de julgamento profissional, sendo os valores atribuídos definidos por avaliadores externos (22,6%) e por curadores ou gestores da própria entidade (9,7%). O mesmo pode ser observado nos museus ingleses, sendo que nesse caso também há relatos de

que valores de mercado para itens idênticos ou similares são utilizados como base de mensuração (22,1%).

Além dessas bases principais, as entidades também indicam fazer uso de outras fontes para mensuração dos itens reconhecidos, tais como o custo do item para o doador ou o valor por ele atribuído (4,7%); avaliações realizadas para fins tributários (4,7%); valores definidos para fins de seguro dos ativos (2,8%); custo de reposição depreciado (1,9%) e custo de reconstrução estimado (0,9%).

Verifica-se, dessa forma, que mesmo que 57,6% da amostra que capitaliza parcial ou plenamente os *heritage assets* indiquem mensurar os ativos pelo *fair value* quando são doados, a heterogeneidade caracteriza o processo de mensuração, uma vez que são diversificadas as formas de determinação desse valor.

Adicionalmente, ainda que a norma não trate especificamente deste ponto, é importante considerar que, na maioria dos casos, os *heritage assets* foram adquiridos em momentos que antecedem a vigência das normas, pois muitas vezes os itens estão em poder das entidades há décadas, como é caso do *The Trustee For Australian Museum Trust*, que, segundo as notas explicativas, formou sua coleção de aproximadamente 18,4 milhões de itens ao longo de 190 anos.

Nesse caso, alguns museus, principalmente aqueles que optam pelo reconhecimento pleno desses ativos, precisam determinar os critérios para essa capitalização. A forma de reconhecimento dos *heritage assets* adquiridos em momentos anteriores pelas entidades que apresentaram essa informação consta na Tabela 18 a seguir, considerando-se os 29 museus que apresentaram essa informação no período analisado.

Tabela 18 – Mensuração dos *heritage assets* adquiridos em momentos anteriores

Base mensuração <i>heritage assets</i> adquiridos em momentos anteriores	Austrália (N=0)		Nova Zelândia (N=5)		Reino Unido (N=24)		Total (N=29)	
	fi	f%	fi	f%	fi	f%	fi	f%
Avaliação fornecida por avaliadores externos	0	0,0	2	40,0	10	41,7	12	41,4
Custo histórico	0	0,0	1	20,0	5	20,8	6	20,7
Valor do seguro	0	0,0	0	0,0	5	20,8	5	17,2
Avaliado internamente por curadores ou gestores	0	0,0	0	0,0	4	16,7	4	13,8
Valores médios de leilões	0	0,0	0	0,0	1	4,2	1	3,4
Valor nocional	0	0,0	1	20,0	0	0,0	1	3,4

Fonte: Elaborada pela autora.

A partir da Tabela 18, verifica-se que, também nesse caso, são diversas as formas de mensuração dos *heritage assets* no momento do reconhecimento inicial. Entre essas possibilidades, os museus fazem uso de julgamento profissional, recorrendo a avaliações de profissionais externos (41,4%) ou da própria equipe (13,8%), bem como utilizam o custo histórico na data de aquisição desses bens (20,7%), o valor atribuído para fins de seguro (17,2%) e valores que consideram as movimentações de leilões (3,4%).

Além dessas possibilidades, um museu neozelandês (*Aratoi Regional Trust*) indicou que realizou o reconhecimento desses bens pelo valor nocional. Em função da adoção desse critério, o relatório de auditoria apresentou ressalvas, uma vez que, no entendimento dos auditores, na impossibilidade de atribuir um valor confiável para os *heritage assets*, o procedimento adequado seria a não capitalização dos itens.

Discutido o reconhecimento inicial dos *heritage assets*, passa-se, agora, à análise das escolhas que envolvem a mensuração subsequente desses ativos. Para tanto, apresentam-se, a seguir, as informações referentes ao modelo adotado pelos museus investigados, considerando-se que, conforme as normas aplicáveis, as entidades podem escolher entre o modelo de custo ou de reavaliação (Tabela 19).

Tabela 19 – Mensuração subsequente

Modelo	Austrália		Nova Zelândia		Reino Unido		Total	
	fi	f%	fi	f%	fi	f%	Fi	f%
Modelo de Custo	1	2,4	11	61,1	108	87,1	120	65,2
Modelo de Reavaliação	41	97,6	7	38,9	12	9,7	60	32,6
Ambos	0	0,0	0	0,0	4	3,2	4	2,2
<b>Total</b>	<b>42</b>	<b>100,0</b>	<b>18</b>	<b>100,0</b>	<b>124</b>	<b>100,0</b>	<b>184</b>	<b>100,0</b>
<i>H index</i>		<b>0,95</b>		<b>0,52</b>		<b>0,82</b>		
<i>I index ajustado</i>								<b>0,23</b>
<i>Qui-quadrado de Pearson</i>								<b>107,757</b> <b>(sig. 0,000)</b>

Fonte: Elaborada pela autora.

A partir do que expõe a Tabela 19, observa-se que são heterogêneas as práticas adotadas para a mensuração subsequente dos *heritage assets*, com 65,2% dos museus adotando o modelo de custo, 32,6% optando pela reavaliação, e 2,2% da amostra indicando utilizar os dois modelos. Nesse sentido, o *I index ajustado* de 0,23, calculado desconsiderando-se a opção “Ambos”, que não permite identificar a preferência da instituição por determinado método, indica que não há harmonização entre os países investigados. Adicionalmente, o *Qui-quadrado de Pearson* revela que as diferenças entre os países são significativas (sig. 0,000).

Tais diferenças ocorrem principalmente porque na Austrália predominam os museus que adotam o modelo de reavaliação (97,6%), enquanto na Nova Zelândia e no Reino Unido predomina a escolha pelo modelo de custo, representando 61,1% e 87,1% da amostra nesses países, respectivamente.

A escolha do modelo de reavaliação pelas entidades australianas pode estar relacionada ao fato de que, como já mencionado anteriormente, 83,3% da amostra (Tabela 9) estão sujeitas a outras regulamentações que dispõem sobre o tratamento contábil dos *heritage assets* e que apresentam orientações ou exigências quanto à adoção do *fair value* após o reconhecimento inicial (Quadro 27).

Quanto à opção pelo modelo de custo, ainda que nem todas as organizações tenham justificado a adoção desse modelo, é possível verificar que do total de 108 entidades inglesas que o adotaram, 15 apresentaram seus argumentos para tal escolha, conforme segue:

Tabela 20 – Justificativas para adoção do Modelo de Custo

Justificativa para adoção do modelo de custo	Reino Unido	
	fi	f%
O custo da reavaliação é incompatível com os benefícios gerados pela informação	7	46,7
Valores atribuídos a partir de reavaliações são subjetivos e não podem ser obtidos de forma fácil ou confiável	5	33,3
A reavaliação não é necessária, pois o valor dos <i>heritage assets</i> não flutua ao longo do tempo	1	6,7
Uma informação objetiva não pode ser obtida, pois os valores são afetados por demandas do mercado	1	6,7
Os administradores consideram que é inapropriado recursos da entidade com avaliações anuais	1	6,7
<b>Total</b>	<b>15</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Elaborada pela autora.

As justificativas, como se observa na Tabela 20, guardam relação com o que dispõe a norma FRS 102, quando trata da possibilidade de não reconhecimento dos *heritage assets*, uma vez que as entidades também expõem que o custo da reavaliação não condiz com os benefícios gerados para os usuários (46,7%) e que os valores não podem ser obtidos de maneira confiável (33,3%).

Adicionalmente, merece destaque o argumento do *Sir John Soane's Museum*, o qual afirma em notas explicativas que os administradores consideram inapropriado gastar recursos da entidade com a realização de reavaliações.

Independentemente do modelo adotado, os *heritage assets* podem estar sujeitos à depreciação ou perdas por *impairment*. Por essa razão, esses dois aspectos são tratados logo a seguir, discutindo-se, na sequência, as técnicas e informações adotadas para determinação do *fair value*, relacionadas apenas às entidades que optam pelo modelo de reavaliação.

Inicialmente, no que diz respeito à depreciação, cabe mencionar que as três normas vigentes indicam que os *heritage assets* podem ser depreciados. Contudo, o AASB 116 da Austrália menciona que quando a vida útil desses ativos não for limitada, em função das políticas de preservação e manutenção adotadas, esses itens não estão sujeitos à depreciação. Da mesma forma, a norma inglesa (FRS 102) indica que itens com vida útil indefinida não precisam ser depreciados.

Tendo em vista essas possibilidades, a Tabela 21 apresenta as práticas adotadas pelos museus investigados, considerando-se os museus que depreciam todos os seus *heritage assets* ou uma parcela deles e aqueles que não reconhecem qualquer depreciação.

Tabela 21 – Depreciação dos *heritage assets*

Abordagem Depreciação	Austrália		Nova Zelândia		Reino Unido		Total	
	fi	f%	fi	f%	fi	f%	fi	f%
Deprecia	15	35,7	2	11,1	21	16,9	38	20,7
Não Deprecia	27	64,3	16	88,9	103	83,1	146	79,3
<b>Total</b>	<b>42</b>	<b>100,0</b>	<b>18</b>	<b>100,0</b>	<b>124</b>	<b>100,0</b>	<b>184</b>	<b>100,0</b>
<i>H index</i>		<b>0,54</b>		<b>0,80</b>		<b>0,72</b>		
<i>I index ajustado</i>								<b>0,69</b>
<i>Qui-quadrado de Pearson</i>								<b>7,860</b> <b>(sig. 0,020)</b>

Fonte: Elaborada pela autora.

Observa-se que entre os museus que compõem a amostra predominam aqueles que optam pela não depreciação dos *heritage assets* (79,3%), sendo esta a escolha predominante observada em todos os países. Dessa forma, conforme mostra o *I index ajustado* (0,69), as práticas de Austrália, Nova Zelândia e Reino Unido estão mais próximas sob este aspecto. Contudo, ainda diferenciam-se, conforme indicam os resultados do teste *Qui-quadrado de Pearson* (sig. 0,020).

Tais diferenças podem ser verificadas principalmente com relação à Austrália, pois nesse país o *H index* indica menor harmonia entre os museus, o que pode ser explicado pelo fato de que, enquanto 64,3% das entidades pesquisadas não depreciam os *heritage assets*, uma parcela de 35,7% opta pelo reconhecimento da depreciação.

Esse cenário, por sua vez, é diferente na Nova Zelândia e no Reino Unido, onde 88,9% e 83,1% da amostra, respectivamente, não depreciam os *heritage assets*.

Analisando-se primeiramente as entidades que optaram pela depreciação desses bens, apresenta-se, na Tabela 22, o método de depreciação utilizado, sendo importante destacar que nenhuma norma

estabelece o método a ser empregado pelas entidades, indicando apenas que ele deve ser adequado para refletir o consumo dos benefícios econômicos ou potencial de serviço dos *heritage assets*.

Tabela 22 – Método de depreciação dos *heritage assets*

Método de Depreciação	Austrália		Nova Zelândia		Reino Unido		Total	
	fi	f%	fi	f%	fi	f%	fi	f%
Método Linear	12	80,0	0	0,0	11	52,4	23	60,5
Método Saldo Decrescente	0	0,0	1	50,0	1	4,8	2	5,3
Ambos	0	0,0	0	0,0	1	4,8	1	2,6
Não evidenciado	3	20,0	1	50,0	8	38,1	12	31,6
<b>Total</b>	<b>15</b>	<b>100,0</b>	<b>2</b>	<b>100,0</b>	<b>21</b>	<b>100,0</b>	<b>38</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Elaborada pela autora.

A partir do que mostra a Tabela 22, verifica-se que, entre aquelas entidades que depreciam seus *heritage assets* e fornecem informações sobre o método empregado, parece haver um consenso com relação à adoção do Método Linear (60,5%). Decisões quanto à vida útil desses ativos, por outro lado, são diversificadas e, tendo em vista a impossibilidade de serem categorizadas devido aos diferentes tipos de ativo e níveis de detalhamento apresentados, o Quadro 28 reúne informações relativas ao tempo (em anos) considerado para depreciação dos itens classificados como *heritage assets*, segundo o que consta nas notas explicativas das entidades pesquisadas.

Quadro 28 – Vida útil dos *heritage assets* (em anos)

<b>Grupo</b>	<b>Austrália</b>	<b>Nova Zelândia</b>	<b>Reino Unido</b>
<i>Heritage assets</i> em geral	<i>Heritage e Cultural Assets</i> - 10 a 400 <i>Heritage e Cultural Assets</i> - 10 a 126 <i>Heritage e Cultural Assets</i> - 20 a 480 <i>Heritage e Cultural Assets</i> - 29 a 349 <i>Heritage e Cultural Assets</i> - 50 a 5000 <i>Heritage e Cultural Assets</i> - 70 a 480 <i>National Collection</i> - 5 a 600 <i>National Collection</i> –50 a 825 <i>Outros Heritage Assets</i> - 50 a 150	<i>Heritage assets</i> - 100	<i>Heritage assets</i> - 6,7 ou 10 <i>Heritage assets</i> - 10 <i>Heritage assets</i> - barcos – 10 <i>Heritage assets</i> - galerias – 15 <i>Heritage assets</i> - 25 <i>Heritage assets</i> - 100
Prédios	Prédios - 4 a 100 Prédios - 50 Shrine - 95 a 180		Melhorias em prédios arrendados - 10 Prédios - 20 Restauração de prédios abandonados - 25 Prédios e remodelações - 50 - 20 Terrenos e prédios - 50 Prédios <i>freehold</i> - 50 Terreno e prédios arrendados – 50 Propriedade <i>freehold</i> - 100 Prédios arrendados - 250
Infraestrutura	Infraestrutura - 5 a 100		Acessórios e instalações - 20 anos Infraestrutura - 50 anos
Antiguidades e exposições	Antiguidades - 100 anos	Exibições - 10 anos	Exibições ( <i>heritage assets</i> ) - 5 Exposições e exposições - 5 a 10 Coleções <i>History House</i> - 10 <i>Net Shops</i> e exposições externas - 10 Exposições internas – 10
Outros	Concert Hall Grand Organ - 50 anos		Máquinas e instalações - 5 e 6,7 Caldeiras de locomotivas - 10 Custos de restauração do concorde - 10 Restauração da mina e exposições – 10 Restauração da mina e exposições - 20 Veículos motorizados/transporte – 20, 10 e 5

Fonte: Elaborado pela autora.

Com base no que indica o Quadro 28, é possível observar que são estabelecidos diferentes períodos para depreciação dos *heritage assets*. Nota-se, ainda, que, enquanto na Nova Zelândia e Reino Unido os prazos estipulados variam de 5 anos a 250 anos, na Austrália a vida útil atribuída aos *heritage assets* pode chegar até 5000 anos.

Já no que diz respeito aos *heritage assets* não depreciados, são diversas as justificativas apresentadas, conforme indicado na Tabela 23, sendo que, considerando-se que em alguns casos mais de uma justificativa foi apresentada pelos museus, os percentuais foram calculados tomando-se como base o número de entidades que informou não depreciar esses ativos (Tabela 21).

Tabela 23 – Justificativas para a não depreciação dos *heritage assets*

Justificativa para a não depreciação	Austrália (N=27)		Nova Zelândia (N=16)		Reino Unido (N=103)		Total (N=146)	
	fi	f%	fi	f%	fi	f%	fi	f%
A vida útil é indefinida	5	18,5	5	31,3	34	33,0	44	30,1
O valor não é material, tendo em vista a vida útil muito longa	7	25,9	1	6,3	14	13,6	22	15,1
Os ativos não sofrem depreciação, dado o plano de preservação e manutenção para mantê-los em perpetuidade	5	18,5	1	6,3	5	4,9	11	7,5
O valor residual estimado é alto, superando o valor contábil	0	0,0	0	0,0	11	10,7	11	7,5
O valor não é material, tendo em vista o alto valor residual	0	0,0	0	0,0	8	7,8	8	5,5
A vida útil é infinita	3	11,1	0	0,0	2	1,9	5	3,4
O valor tende a aumentar com o passar do tempo, mesmo se a condição física se deteriorar	1	3,7	0	0,0	3	2,9	4	2,7
A depreciação não pode ser mensurada de maneira confiável	2	7,4	2	12,5	0	0,0	4	2,7

Fonte: Elaborada pela autora.

Considerando-se o fato de que as normas australianas e inglesas preveem a possibilidade de que a depreciação não seja considerada quando a vida útil dos ativos não for finita (AASB 116) ou for indefinida (FRS 102), observa-se que parte das justificativas apresentadas estão em linha com essas definições, na medida em que 30,1% da amostra total indicam que os ativos não são depreciados porque

possuem vida útil indefinida, enquanto 7,5% indicam que os itens não sofrem depreciação em função da manutenção e preservação, e 3,4% justificam o não reconhecimento da depreciação em função da vida útil ilimitada nos bens (3,4%).

De qualquer forma, outros argumentos também são apresentados pelos museus, sendo estes diferentes daquilo que estabelecem as normas. Tais justificativas estão relacionadas ao fato de que (a) o valor da depreciação não é material, tanto porque os bens possuem vida útil muito longa (15,1%) quanto devido ao valor residual (5,5%); (b) quando os bens estão contabilizados pelo custo, o valor residual tende a superar o valor contábil, não fazendo sentido depreciá-los (7,5%); (c) dada a sua natureza, os *heritage assets* não sofrem depreciação, valorizando-se com o passar do tempo (2,7%); e (d) a depreciação não pode ser mensurada de maneira confiável devido às características inerentes aos *heritage assets* que dificultam tanto a definição da vida útil quanto do valor residual a serem considerados (2,7%).

A análise revela, portanto, discrepâncias interessantes quanto ao ponto de vista dos museus investigados sobre a depreciação desses ativos, pois, enquanto algumas entidades atribuem vidas úteis longas para os *heritage assets* (600, 825 e 5000 anos, por exemplo), outras consideram que a depreciação não pode ser realizada ou não faz sentido justamente em função disso.

Assim como a depreciação, a mensuração subsequente pode considerar perdas por *impairment*, sendo que, em linhas gerais, as normas estabelecem que devem ser realizadas revisões para verificação de *impairment*. Adicionalmente, o FRS 102 explica que perdas por *impairment* podem decorrer, por exemplo, da deterioração física dos ativos e de danos sofridos ou, ainda, surgir em função de dúvidas quanto à autenticidade dos bens.

Logo, na Tabela 24 apresenta-se a forma como esse aspecto é tratado pelas entidades investigadas, sendo que cabe destacar que mais da metade (57,6%) dos museus pesquisados não apresentou informações sobre essa prática e que a associação entre os critérios adotados e os países não foi calculada em função das limitações do teste *Qui-quadrado de Pearson*.

Tabela 24 – *Impairment* dos *heritage assets*

Revisão para a verificação de <i>impairment</i>	Austrália		Nova Zelândia		Reino Unido		Total	
	fi	f%	fi	f%	fi	f%	fi	f%
Com regularidade	30	71,4	7	38,9	26	21,0	63	34,2
Quando eventos indicarem que o valor contábil pode não ser recuperável	2	4,8	2	11,1	5	4,0	9	4,9
Não é realizada	5	11,9	0	0,0	1	0,8	6	3,3
Não evidenciado	5	11,9	9	50,0	92	74,2	106	57,6
<b>Total</b>	<b>42</b>	<b>100,0</b>	<b>18</b>	<b>100,0</b>	<b>124</b>	<b>100,0</b>	<b>184</b>	<b>100,0</b>
<b>H index</b>		<b>0,68</b>		<b>0,65</b>		<b>0,69</b>		
<b>I index ajustado</b>								<b>0,72</b>

Fonte: Elaborada pela autora.

Conforme mostra a Tabela 24, existe uma tendência de homogeneização das práticas relativas à verificação de *impairment* nas entidades analisadas, tanto quando se consideram os museus de um determinado país, como quando se leva em consideração a amostra como um todo. Entre aqueles que forneceram informações, observa-se que os *heritage assets* são revisados para a verificação de *impairment* regularmente (34,2%) ou quando eventos ou mudanças nas circunstâncias indicam que o valor contábil pode não ser recuperável (4,9%). Para 3,3% da amostra, porém, a revisão para a verificação de *impairment* não deve ser realizada porque esses ativos não sofrem *impairment*, pois são mantidos para a perpetuidade, ou porque a perda por *impairment* é considerada improvável para entidades sem finalidade lucrativa e sem unidades geradoras de caixa.

Ademais, verificou-se que, no período analisado, apenas quatro entidades inglesas, uma entidade australiana e uma entidade neozelandesa haviam reconhecido perdas/reversões por *impairment*. Em dois casos as circunstâncias não foram indicadas e, para os demais casos, as justificativas para o reconhecimento de perdas por *impairment* foram as seguintes: (a) deterioração física (Reino Unido); (b) redução da vida útil (Reino Unido); (c) apreensão de *heritage* e *cultural assets* (Austrália); e (d) danos severos sofridos devido a terremotos que afetaram a região (Nova Zelândia).

Tendo em vista as informações apresentadas e o percentual de *disclosure* para essa categoria, é possível afirmar que esse é o aspecto que recebe menor atenção por parte dos museus quando se consideram as informações

disponibilizadas nas demonstrações contábeis e notas explicativas, principalmente na Nova Zelândia e no Reino Unido.

Por fim, ainda com relação à mensuração subsequente, foram investigadas as escolhas contábeis que envolvem a reavaliação de *heritage assets*, iniciando-se a análise com a verificação do último ano em que as avaliações foram realizadas. Os resultados constam na Tabela 25.

Tabela 25 – Último ano da reavaliação

Ano da Última Reavaliação	Austrália		Nova Zelândia		Reino Unido		Total	
	fi	f%	fi	f%	fi	f%	fi	f%
Em 2009	0	0,0	0	0,0	1	6,25	1	1,6
Em 2010	0	0,0	0	0,0	1	6,25	1	1,6
Em 2011	0	0,0	0	0,0	2	12,5	2	3,1
Em 2012	1	2,4	0	0,0	1	6,25	2	3,1
Em 2013	3	7,3	1	14,3	2	12,5	6	9,4
Em 2014	2	4,9	1	14,3	0	0,0	3	4,7
Em 2015	7	17,1	1	14,3	1	6,25	9	14,0
Em 2016	27	65,9	4	57,1	8	50,0	39	60,9
Não evidenciado	1	2,4	0	0,0	0	0,0	1	1,6
<b>Total</b>	<b>41</b>	<b>100,0</b>	<b>7</b>	<b>100,0</b>	<b>16</b>	<b>100,0</b>	<b>64</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Elaborada pela autora.

A partir do que mostra a Tabela 25, é possível observar que mais da metade dos museus analisados reavaliou os seus *heritage assets* no ano considerado nesta pesquisa (2016), o que indica condições favoráveis para a análise dos impactos das reavaliações nos museus estudados, bem como das técnicas empregadas nesse processo.

Sendo assim, os valores referentes aos ganhos (ou perdas) com reavaliação no período 2015/2016 são apresentados na Tabela 26, que também mostra os valores dos *heritage assets* no início de 2016, ou seja, relativos ao período de 2015, e o percentual de impacto da reavaliação nesse montante.

Tabela 26 – Ganho (perda) com reavaliação em 2015/2016

País		Valor do ganho (perda) reavaliação (2015/2016)	Heritage Assets em 2015	% sobre Heritage Assets (2015)
<b>Austrália (em AU\$)</b>	N	27	27	27
	Mínimo	(78.794.000)	457.000	-21,64%
	Máximo	414.100.000	5.534.861.000	47,01%
	Mediana	1.161.155	212.535.000	4,39%
	Média	34.163.213	601.994.210	10,96%
	Erro Desvio	93.843.495	1.240.489.192	16,98%
<b>Nova Zelândia (em NZ\$)</b>	N	4	4	4
	Mínimo	568.601	1.590.276	1,28%
	Máximo	72.365.207	877.392.000	137,62%
	Mediana	22.338.774	144.201.144	17,25%
	Média	29.402.839	291.846.141	43,35%
	Erro Desvio	34.588.262	404.398.731	64,10%
<b>Reino Unido (em £)</b>	N	8	8	8
	Mínimo	(441.642)	164.785	-1,44%
	Máximo	851.250	30.689.575	327,13%
	Mediana	14.158	979.106	1,62%
	Média	178.606	5.937.192	43,27%
	Erro Desvio	440.714	10.840.702	114,77%

Fonte: Elaborada pela autora.

Assim, é possível constatar que as reavaliações movimentaram de forma relevante o valor dos *heritage assets* apresentados nas demonstrações contábeis, causando, em média, aumentos de 10,96% no valor dos *heritage assets* dos museus australianos, de 43,35% nos ativos em posse das entidades da Nova Zelândia, e de 43,27% no valor contabilizado pelos museus ingleses. De qualquer forma, observando as grandes variações, conforme indicam os valores mínimo, máximo e de desvio padrão, os impactos podem ser melhor compreendidos a partir das informações dispostas na Tabela 27.

Tabela 27 – Impacto da reavaliação no período 2015/2016

Impacto da reavaliação no valor total dos <i>heritage assets</i> (2015/2016)	(continua)							
	Austrália		Nova Zelândia		Reino Unido		Total	
	fi	f%	fi	f%	fi	f%	fi	f%
Redução de mais de 20,0%	1	3,7	0	0,0	0	0,0	1	2,6
Redução de 0,01% até 20,0%	4	14,8	0	0,0	1	12,5	5	12,8

	(conclusão)							
Sem impacto	0	0,0	0	0,0	2	25,0	2	5,1
Aumento de 0,01% até 20,0%	14	51,9	2	50,0	4	50,0	20	51,3
Aumento de 20,01% até 40,0%	5	18,5	1	25,0	0	0,0	6	15,4
Aumento de 40,01% até 80,0%	3	11,1	0	0,0	0	0,0	3	7,7
Aumento de 80,01% até 100,0%	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0
Aumento de mais de 100,0%	0	0,0	1	25,0	1	12,5	2	5,1
<b>Total</b>	<b>27</b>	<b>100,0</b>	<b>4</b>	<b>100,0</b>	<b>8</b>	<b>100,0</b>	<b>39</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Elaborada pela autora.

Observa-se que, entre as entidades que reavaliaram seus ativos em 2015/2016, predominam aquelas nas quais as reavaliações causaram aumentos de 0,01% até 40,0% no valor dos *heritage assets* contabilizados ao final de 2015. Além disso, em 12,8% da amostra investigada o reconhecimento dos valores reavaliados causou redução nos *heritage assets* na faixa de 0,01% até 20,0%, assim como, em duas situações, mais do que dobraram os valores apresentados no ano anterior. Essas movimentações reforçam, portanto, a importância da investigação das práticas contábeis envolvidas da mensuração do *fair value*.

Primeiramente, tendo em conta que as normas não estabelecem uma periodicidade para realização das reavaliações, definindo apenas que estas devem ser conduzidas com uma frequência suficiente para evitar diferenças materiais entre o valor contabilizado e o *fair value* na data do reporte, verificou-se a periodicidade com que os *heritage assets* são reavaliados nos museus investigados (Tabela 28).

Tabela 28 – Periodicidade da reavaliação

Periodicidade da reavaliação	Austrália		Nova Zelândia		Reino Unido		Total	
	fi	f%	fi	f%	fi	f%	fi	f%
Anualmente	3	7,3	0	0,0	5	31,3	8	12,5
Pelo menos a cada 2 ou 3 anos	6	14,6	1	14,3	0	0,0	7	10,9
Pelo menos a cada 4 ou 5 anos	16	39,0	5	71,4	1	6,3	22	34,4
Mais de 5 anos	3	7,3	0	0,0	1	6,3	4	6,3
Com regularidade suficiente	9	22,0	1	14,3	2	12,5	12	18,8
Não evidenciada	4	9,8	0	0,0	7	43,8	11	17,2
<b>Total</b>	<b>41</b>	<b>100,0</b>	<b>7</b>	<b>100,0</b>	<b>16</b>	<b>100,0</b>	<b>64</b>	<b>100,0</b>
<b>H index</b>	<b>0,29</b>		<b>0,55</b>		<b>0,38</b>			
<b>I index ajustado</b>	<b>0,21</b>							

Fonte: Elaborada pela autora.

Observa-se, com base no que mostra a Tabela 28, que não existe uma homogeneização no que diz respeito à periodicidade de realização das avaliações, tanto quando as práticas dos museus de um determinado país são consideradas, como quando as diferenças entre os países são verificadas. De qualquer forma, os resultados indicam que na Austrália e na Nova Zelândia predominam museus que realizam reavaliações a cada 4 ou 5 anos, pelo menos, enquanto no Reino Unido prevalecem os museus que reavaliam seus ativos anualmente, embora o índice de evidenciação dessa informação tenha sido baixo nesse país.

Quanto à forma como a reavaliação é realizada, a partir da análise das notas explicadas, é possível constatar que são heterogêneos os níveis de detalhamento fornecidos pelas entidades estudadas, bem como são diversificadas as técnicas empregadas e informações (*inputs*) utilizadas para se determinar o *fair value* dos *heritage assets* reavaliados. Tendo em vista essas diferentes abordagens, apresenta-se, no Apêndice E, um quadro resumo com as principais informações disponibilizadas nas notas explicativas de cada entidade no que diz respeito às práticas adotadas para reavaliação desses ativos.

Categorizando-se as informações apresentadas no Apêndice E, é possível observar que, além da periodicidade de realização das avaliações, as entidades diferenciam-se basicamente com relação a três aspectos: (a) a base utilizada para a reavaliação; (b) o envolvimento de profissionais independentes; e (c) a abrangência.

Primeiramente, com relação à base de mensuração utilizada, verifica-se que as normas contábeis estudadas não determinam uma forma específica para mensuração do *fair value* dos *heritage assets*, sendo que apenas a SORP (FRS 102) apresenta considerações a respeito das técnicas de avaliação a serem adotadas. Sem estabelecer uma prática específica, a norma indica que a técnica empregada deve ser confiável para a estimativa do *fair value*. Nesse contexto, exemplifica, a reavaliação de um *heritage building* pode ser realizada tendo como base valores de mercado ou, em alguns casos, o custo de reposição depreciado. Alerta, contudo, que esse método pode não ser adequado quando o prédio não puder ser replicado utilizando-se técnicas modernas de construção ou quando o seu valor original estiver associado às suas características específicas e históricas.

Dessa forma, tendo em vista que não existe uma abordagem específica para determinação do *fair value*, as bases de mensuração utilizadas pelos museus pesquisados distribuem-se da seguinte forma:

Tabela 29 – Base para reavaliação dos *heritage assets*

Base para reavaliação	Austrália (N=41)		Nova Zelândia (N=7)		Reino Unido (N=16)		Total (N=64)	
	fi	f%	fi	f%	fi	f%	fi	f%
Valor de mercado para itens idênticos ou similares	30	73,2%	5	71,4%	7	43,8%	42	65,6%
Julgamento profissional	21	51,2%	4	57,1%	3	18,8%	28	43,8%
Custo de reposição depreciado	11	26,8%	1	14,3%	0	0,0%	12	18,8%
Custo de reposição	6	14,6%	1	14,3%	1	6,3%	8	12,5%
Custo para colecionar novamente	3	7,3%	0	0,0%	0	0,0%	3	4,7%
Valor presente líquido da receita	1	2,4%	0	0,0%	0	0,0%	1	1,6%

Fonte: Elaborada pela autora.

Observa-se, a partir do exposto na Tabela 29, que 65,6% dos museus indicam que utilizam valores de mercado para itens idênticos ou similares na determinação do *fair value*, sendo que tais valores, conforme consta nas notas explicativas do *Cultural Facilities Corporation*, podem ser obtidos através de diversas fontes como, por exemplo, registros de leilões, vendas de galerias, catálogos e pesquisas com os artistas e/ou seus agentes.

Adicionalmente, 43,8% das entidades informam adotar avaliações que dependem do julgamento profissional, ou seja, fazem uso de informações geradas a partir de avaliações de profissionais independentes (externos) e de curadores e administradores do museus (internos).

O custo de reposição depreciado, que, sendo o *Australian National Maritime Museum*, diz respeito ao custo de reposição corrente descontado da depreciação acumulada calculada com base nesse custo, por sua vez, é adotado por 18,8% dos museus. Além disso, considerando-se que alguns ativos dessa natureza não sofrem depreciação, como já verificado, em 12,5% da amostra, a base para reavaliação é o custo de reposição. Nesse caso, o museu neozelandês *Museum of New Zealand Te Papa Tongarewa*, por exemplo, indica que itens arqueozoológicos são avaliados com base no custo de reposição estimado de escavações arqueológicas.

Adicionalmente, 4,7% dos museus, sendo todos eles australianos, reportam o uso do custo para colecionar novamente (*Re-collection Cost*), que, de acordo com as notas explicativas do *The Trustee For Australian Museum Trust*, conta com a

expertise da equipe do museu e baseia-se em uma estimativa do custo de reposição ajustado por uma taxa de obsolescência.

Por fim, apenas uma entidade (*Australian National Maritime Museum*) indica utilizar a abordagem da receita para determinação do *fair value*, fazendo uso do valor presente líquido da receita.

Tendo em vista que uma entidade pode adotar mais de uma base de mensuração, as combinações encontradas entre elas revelam a seguinte situação:

Tabela 30 – Combinação de base para reavaliação dos *heritage assets*

Base para reavaliação	AU		NZ		UK		Total	
	fi	f%	fi	f%	fi	f%	fi	f%
Valor de mercado	11	26,8	3	42,9	7	43,8	21	32,8
Custo reposição depreciado	1	2,4	0	0,0	0	0,0	1	1,6
Custo reposição	1	2,4	0	0,0	1	6,3	2	3,1
Julgamento profissional	1	2,4	1	14,3	3	18,8	5	7,8
Valor de mercado e custo de reposição	2	4,9	0	0,0	0	0,0	2	3,1
Valor de mercado e custo para colecionar novamente	1	2,4	0	0,0	0	0,0	1	1,6
Valor de mercado e julgamento profissional	7	17,1	1	14,3	0	0,0	8	12,5
Custo de reposição depreciado e julgamento profissional	4	9,8	1	14,3	0	0,0	5	7,8
Valor de mercado, custo de reposição depreciado e julgamento profissional	4	9,8	0	0,0	0	0,0	4	6,3
Valor de mercado, custo de reposição e julgamento profissional	1	2,4	1	14,3	0	0,0	2	3,1
Valor de mercado, custo para colecionar novamente e julgamento profissional	1	2,4	0	0,0	0	0,0	1	1,6
Valor de mercado, custo de reposição depreciado, custo de reposição e julgamento profissional	1	2,4	0	0,0	0	0,0	1	1,6
Valor de mercado, custo de reposição, custo para colecionar novamente e julgamento profissional	1	2,4	0	0,0	0	0,0	1	1,6
Valor de mercado, custo de reposição depreciado, julgamento profissional e VPL	1	2,4	0	0,0	0	0,0	1	1,6
Não informado	4	9,8	0	0,0	5	31,3	9	14,1
<b>Total</b>	<b>41</b>	<b>100,0</b>	<b>7</b>	<b>100,0</b>	<b>16</b>	<b>100,0</b>	<b>64</b>	<b>100,0</b>
<b>H index</b>		<b>0,13</b>		<b>0,27</b>		<b>0,23</b>		
<b>I index ajustado</b>								<b>0,23</b>

Fonte: Elaborada pela autora.

Com base no que mostra a Tabela 30, verifica-se a predominância de museus que utilizam apenas a abordagem de mercado para mensuração do *fair value*, fazendo uso unicamente dos valores de mercado para os itens idênticos ou similares (32,8%), o que indica que apenas pequenos ajustes em função das características dos bens (tamanho, raridade, qualidade, condições, significância histórica e restrições associadas) são necessários, conforme indica a *Art Gallery of South Australia*.

Destacam-se, também, os museus que combinam o valor de mercado com o julgamento profissional (12,5%), bem como o custo de reposição depreciado com o julgamento profissional (7,8%) e o valor de mercado, o custo de reposição depreciado e o julgamento profissional (6,3%). Essa combinação é necessária, pois, em certos casos, em função das especificidades dos ativos avaliados, o *fair value* só pode ser determinado se as bases de mensuração forem ajustadas de maneira significativa a partir do conhecimento dos especialistas.

Além desses casos, o julgamento profissional figura como única base de mensuração em 7,8% dos museus pesquisados, o que revela que nessas entidades o *fair value* é atribuído basicamente em função das habilidades, conhecimentos e experiências do avaliador.

Verifica-se, assim, que o cenário é heterogêneo, sendo observadas diversas combinações quando se avaliam os museus de um mesmo país ou quando se comparam as práticas adotadas entre os países. Essa diversidade pode ser explicada pelas diferentes naturezas dos *heritage assets* mantidos por essas entidades, e que podem requerer o emprego de diferentes técnicas para mensuração do *fair value*. Cabe destacar, ainda, que as bases de mensuração adotadas pelos museus pesquisados apresentam limitações importantes, tal como exposto no Quadro 2.

Adicionalmente, as práticas que envolvem a reavaliação dos *heritage assets* diferenciam-se, também, quanto ao envolvimento de profissionais independentes externos às organizações (Tabela 31).

Tabela 31 – Participação de avaliadores externos na reavaliação

Participação de avaliadores externos	Austrália		Nova Zelândia		Reino Unido		Total	
	fi	f%	fi	f%	fi	f%	fi	f%
Não	2	4,9	0	0,0	7	43,8	9	14,1
Sim	39	95,1	7	100,0	9	56,3	55	85,9
<b>Total</b>	<b>41</b>	<b>100,0</b>	<b>7</b>	<b>100,0</b>	<b>16</b>	<b>100,0</b>	<b>64</b>	<b>100,0</b>
<i>H index</i>		<i>0,91</i>		<i>1,00</i>		<i>0,51</i>		
<i>I index ajustado</i>								<i>0,73</i>

Fonte: Elaborada pela autora.

Sob esse aspecto, as práticas adotadas pelos museus australianos e neozelandeses se aproximam, na medida em que prevalece a participação de profissionais externos e independentes no processo de reavaliação dos *heritage assets*. Essa realidade, contudo, não é observada nos museus ingleses, pois 43,8% das entidades investigadas indicaram que a reavaliação dos ativos é conduzida por profissionais internos à entidade, sejam eles administradores ou curadores dos museus.

Na Austrália, essa escolha pode estar relacionada ao fato de que, mesmo que as normas contábeis não exijam o envolvimento de profissionais independentes, as demais regulamentações a que os museus estão sujeitos orientam ou exigem que as reavaliações sejam conduzidas por profissionais externos. Na Nova Zelândia, por outro lado, os museus não apresentam justificativas para a opção por avaliadores externos.

Finalmente, ainda que as normas contábeis não apresentem orientações quanto à abrangência das reavaliações, ou seja, não tratem da possibilidade de que técnicas de amostragem sejam utilizadas pelas entidades, a análise das notas explicativas revela que esta é uma prática presente em parte dos museus investigados, principalmente nos casos em que as coleções são extensas, conforme mostra a Tabela 32.

Tabela 32 – Utilização da técnica de amostragem na reavaliação

Técnica de Amostragem	Austrália		Nova Zelândia		Reino Unido		Total	
	fi	f%	fi	f%	fi	f%	fi	f%
Não	26	63,4	6	85,7	16	100,0	48	75,0
Sim	15	36,6	1	14,3	0	0,0	16	25,0
<b>Total</b>	<b>41</b>	<b>100,0</b>	<b>7</b>	<b>100,0</b>	<b>16</b>	<b>100,0</b>	<b>64</b>	<b>100,0</b>
<i>H index</i>		<b>0,54</b>		<b>0,76</b>		<b>1,00</b>		
<i>I index ajustado</i>								<b>0,73</b>

Fonte: Elaborada pela autora.

Verifica-se, portanto, que principalmente nos museus australianos a técnica de amostragem é adotada pelas entidades, de forma que os museus desse país diferenciam-se dos demais quanto a esse aspecto, fazendo uso de técnicas que levam à reavaliação de amostras de *heritage assets* que acabem por dar origem ao valor atribuído para a coleção como um todo.

Nesses casos, via de regra, o museu atribui um valor mínimo a partir do qual os itens são avaliados individualmente, sendo que itens abaixo desse valor são avaliados por um valor médio estabelecido por meio de técnicas de amostragem. Os valores médios dos itens amostrais, por sua vez, são multiplicados pelo tamanho da população a fim de definir o valor total da coleção de cada categoria, conforme indicam, por exemplo, as notas explicativas do *Library Council of New South Wales*.

Nessa abordagem, segundo reportam os museus, os cálculos são complexos e requerem o envolvimento de estatísticos. A *National Library of Australia*, por exemplo, relata que a metodologia amostral foi desenvolvida pela *University of Western Australia, Statistical Consulting Group*.

Esse método, contudo, apresenta fragilidades, pois, conforme indica o *Bundanon Trust*, por exemplo, aumentos (ou reduções) significativos nos valores individuais dos itens avaliados por amostragem podem resultar em uma mensuração do *fair value* significativamente maior (ou menor) para a coleção como um todo.

Tendo em vista os resultados apresentados, observa-se que as entidades pesquisadas diferenciam-se quanto às práticas adotadas para a reavaliação dos *heritage assets*, revelando diversidade na periodicidade das reavaliações, nas técnicas empregadas, no envolvimento de profissionais externos e na abrangência definida para as avaliações. Adicionalmente, verifica-se nas notas explicativas dos museus australianos um maior detalhamento acerca dos procedimentos utilizados,

bem como o emprego de técnicas aparentemente mais sofisticadas para viabilização das avaliações de coleções extensas.

Finalizada a análise da mensuração subsequente dos *heritage assets* capitalizados, na próxima seção são abordados os itens não incluídos nas demonstrações contábeis pelos museus que optaram pelo não reconhecimento desses ativos ou pela abordagem mista.

#### 4.2.2 Tratamento Contábil dos *Heritage Assets* Não Capitalizados

Como já mencionado, os museus que não capitalizam seus *heritage assets* dividem-se entre aqueles que não reconhecem esses ativos e aqueles que, por alguma razão, não contabilizam apenas parte desses itens. Sendo assim, a análise se inicia com a verificação dos aspectos que levam à identificação da entidade pesquisada com a chamada abordagem mista ou parcial (Tabela 33).

Tabela 33 – Caracterização do reconhecimento parcial

Caracterização do reconhecimento parcial	Austrália (N=3)		Nova Zelândia (N=7)		Reino Unido (N=80)		Total (N=90)	
	fi	f%	fi	f%	fi	f%	fi	f%
Apenas itens adquiridos a partir de um determinado momento são reconhecidos	0	0,0	2	28,6	41	51,3	43	47,8
Itens doados não são capitalizados	0	0,0	5	71,4	33	41,3	38	42,2
Para parte dos ativos não há informações disponíveis e por isso esses bens não foram capitalizados	3	100,0	3	42,9	27	33,8	33	36,7
Apenas itens com valores considerados significativos são capitalizados	0	0,0	1	14,3	4	5,0	5	5,6

Fonte: Elaborada pela autora.

Observa-se que, entre as diversas possibilidades verificadas, predominam os museus que optaram por reconhecer os *heritage assets* apenas a partir de um determinado momento, normalmente após a emissão das normas contábeis que traziam essa exigência (47,8%). Nesses casos, os museus não reconhecem os ativos adquiridos em momentos anteriores, passando a adotar a capitalização dos itens doados ou comprados a partir de uma data especificada, em função, principalmente, da impossibilidade de avaliar itens adquiridos no passado. O que

expõe o museu inglês *National Museum Wales*, por exemplo, ilustra esta questão apontada em diversas notas explicativas:

[...] ativos adquiridos antes de 1 de abril de 2001 não foram capitalizados e, na opinião dos administradores, o custo considerável da avaliação de uma grande coleção de *heritage assets* (aproximadamente 5,1 milhões de itens) não pode se justificar em termos de custo/benefício (NATIONAL MUSEUM WALES, 2016, p. 37).

Em outros casos, porém, os museus associam-se à abordagem mista em função da opção pela não capitalização dos *heritage assets* doados (42,2%), ou seja, pela determinação de que apenas itens comprados, por possuírem valores prontamente disponíveis, devem ser capitalizados.

Outra parcela dos museus, por sua vez, caracteriza-se pela abordagem mista porque, ainda que tenham optado pela capitalização dos seus ativos, não conseguiram contabilizá-los integralmente devido à indisponibilidade de informações sobre os valores de parte dos *heritage assets* (36,7%).

É o caso, por exemplo, relatado pelo museu neozelandês *Otago Museum Trust Board*. O museu em questão contabilizou os itens adquiridos em momentos anteriores utilizando o custo histórico na época da aquisição para os bens comprados, quando a informação estava disponível, e registrando os demais itens a um valor nulo.

Em função dessa abordagem, o relatório de auditoria para o período 2015/2016 foi apresentado com ressalvas, pois a *Audit New Zealand* indicou que a contabilização dos *heritage assets* foi inapropriada, uma vez que o museu não reconheceu a maior parte dos itens, bem como a depreciação a eles associados.

Finalmente, uma parcela menos significativa da amostra optou pelo reconhecimento apenas dos *heritage assets* adquiridos em momentos anteriores que eram considerados significativos, deixando itens de menor relevância fora do processo de reconhecimento (5,6%).

Dessa forma, estes museus diferenciam-se daqueles que capitalizam os seus ativos porque, pelos motivos mencionados, apresentam apenas parte dos *heritage assets* no Balanço Patrimonial.

As justificativas para tal abordagem, bem como para o não reconhecimento de nenhum *heritage asset* pelos museus pesquisados podem ser compreendidas a partir da Tabela 34.

Tabela 34 – Justificativa para capitalização parcial ou não capitalização dos *heritage assets*

Justificativa para capitalização parcial ou não capitalização dos <i>heritage assets</i>	Austrália (N=3)		Nova Zelândia (N=14)		Reino Unido (N=127)		Total (N=144)	
	fi	f%	fi	f%	fi	f%	fi	f%
As informações não estão disponíveis e os custos envolvidos na avaliação não são compatíveis com os benefícios gerados para os usuários.	0	0,0	2	14,3	79	62,2	81	56,3
Informações não estão disponíveis e/ou não podem ser obtidas de maneira confiável por meio das técnicas de mensuração disponíveis.	1	33,3	9	64,3	52	40,9	62	43,1
O tamanho e a diversidade da coleção tornam a avaliação impraticável e/ou muito onerosa.	1	33,3	0	0,0	13	10,2	14	9,7
Considera-se que qualquer avaliação de base financeira pode distorcer o valor e a significância cultural do bem.	0	0,0	1	7,1	11	8,7	12	8,3
A coleção é inestimável. Dadas as suas características, a coleção não pode ser avaliada por um valor que faça sentido para os usuários das demonstrações contábeis.	0	0,0	1	7,1	8	6,3	9	6,3
Os itens não foram capitalizados devido à sua natureza histórica e inalienável.	0	0,0	2	14,3	6	4,7	8	5,6
O valor cultural é significativo, mas o valor monetário é considerado irrelevante.	0	0,0	1	7,1	6	4,7	7	4,9
Coleções consideradas culturalmente sensíveis não são capitalizadas.	1	33,3	1	7,1	0	0,0	2	1,4
Os administradores consideram que uma melhor aplicação pode ser dada aos recursos da entidade.	0	0,0	0	0,0	2	1,6	2	1,4
Considera-se que a inclusão de informações sobre as coleções distorceria as demonstrações contábeis, prejudicando seus objetivos.	0	0,0	0	0,0	2	1,6	2	1,4
Os itens não são ativos no sentido contábil da palavra, porque, nos termos irrevogáveis de seu uso atual, eles não têm valor de mercado ou porque são vistos como passivos, tendo em vista a obrigação de conservá-los.	0	0,0	0	0,0	2	1,6	2	1,4
Os itens não são considerados ativos, pois não são operacionais.	0	0,0	0	0,0	1	0,8	1	0,7
Considera-se que quantias desproporcionais inseridas nas demonstrações contábeis poderiam distorcer a situação financeira e impactar nas doações.	0	0,0	0	0,0	1	0,8	1	0,7

Fonte: Elaborada pela autora.

Verifica-se, com base no que expõe a Tabela 34, que são diversos os argumentos apresentados pelos museus para a não capitalização dos *heritage assets*. Primeiramente, 56,3% da amostra informou não reconhecer os *heritage assets* em função da falta de informações prontamente disponíveis e do custo

envolvido na sua obtenção, que é considerado incompatível com os benefícios gerados aos gestores, curadores, público em geral e demais usuários das demonstrações contábeis.

Sobre este aspecto, o *Imperial War Museums*, por exemplo, informa que:

Em 2011, o IWM calculou o custo de avaliar as coleções na sua totalidade, usando uma abordagem baseada em pesquisa, a nível de item, para determinar o valor de mercado corrente, em mais de £ 5 milhões (o equivalente a 247 anos-pessoa a custos de 2011). Foi determinado, portanto, que valores totalmente precisos não podem ser obtidos a um custo razoável (IMPERIAL WAR MUSEUMS, 2016, p. 73).

Em segundo lugar, observam-se justificativas relacionados à impossibilidade de mensuração desses ativos de forma confiável com o uso das técnicas de mensuração disponíveis (43,1%). Tal fato está relacionado às características específicas dos *heritage assets* que tornam a tarefa de mensurá-los complexa e subjetiva, conforme indica o *Society Of Antiquaries Of London*:

Substancialmente, todos os itens foram doados para a *Society* ao longo de muitos anos e informações confiáveis sobre custo/avaliação não estão disponíveis [...] considera-se inapropriado aplicar técnicas de avaliação convencionais a esses ativos devido à sua singularidade e associação com indivíduos em particular ou períodos da história, o que os torna insubstituíveis em termos de recriar o mesmo potencial de serviços (SOCIETY OF ANTIQUARIES OF LONDON, 2016, p. 41).

O posicionamento dos museus está em linha com que o afirmam Biondi e Lapsley (2014), que também entendem que a mensuração dos *heritage assets* é subjetiva e não pode ocorrer de maneira confiável, e com Ellwood e Greenwood (2016), que indicam que as metodologias para avaliação dos ativos comumente adotadas pela contabilidade possuem problemas quando se trata da mensuração dos *heritage assets*.

Além desses motivos, que podem ser mais facilmente identificados com os casos previstos pelas normas, outros argumentos constam nas notas explicativas.

O tamanho e a diversidade das coleções, por exemplo, são apontados pelos museus como empecilhos para o reconhecimento dos *heritage assets* (9,7%). Alguns casos relatados são apresentados no Quadro 29.

Quadro 29 – Tamanho das coleções não capitalizadas

<b>Museu</b>	<b>Tamanho aproximado das coleções</b>
<i>Board Of Trustees Of National Museums Of Scotland</i>	12 milhões objetos.
<i>Museum of London</i>	2 milhões objetos.
<i>National Museum Wales</i>	5,1 milhões objetos.
<i>Natural History Museum</i>	80 milhões objetos.
<i>The Black Country Living Museum Trust</i>	60 mil objetos.
<i>The Royal Engineers Museum</i>	Museu - 17 mil objetos, 2,2 mil livros, 3 mil mapas e 7,5 itens em exposição. Biblioteca – 32 mil livros, 3 mil mapas, 700 filmes, 340,000 fotos históricas e 650,000 registros e especificações de arquivamento.
<i>Victoria and Albert Museum</i>	2.320.267 objetos e obras de arte, bem como 1.078.805 itens de biblioteca e 898 coleções de arquivo.
<i>Weald And Downland Open Air Museum Limited</i>	10 mil itens.
<i>The Trustee For Australian Museum Trust</i>	18,4 milhões de itens.

Fonte: Elaborado pela autora.

Adicionalmente, observa-se que 8,3% afirmam não reconhecer os *heritage assets* por entenderem que a atribuição de valores financeiros a itens de natureza não financeira distorce o seu significado, na medida em que valores monetários não são capazes de capturar a sua relevância cultural. Este também é o entendimento de Ellwood e Greenwood (2016), que defendem que a mensuração dos *heritage assets* afeta a percepção desses elementos em termos culturais.

Já para uma parte da amostra, as próprias características inerentes aos *heritage assets* impedem a sua capitalização. Uma vez que são itens de valor inestimável (6,3%) e de natureza cultural e inalienável (5,6%), avaliações que façam sentido para os usuários das demonstrações contábeis não podem ser obtidas. O trecho extraído nas notas explicativas do *The British Museum* ilustra esse posicionamento:

O BM não capitalizou *heritage assets* adquiridos antes de 2001. Isso porque uma avaliação abrangente, conforme ilustrado abaixo, não forneceria números significativos para os usuários das demonstrações contábeis [...].

Custo Histórico – embora possa ser possível atribuir um custo aos itens comprados dentro do ano financeiro, o custo histórico rapidamente se torna obsoleto e sem significado, não apenas devido aos movimentos gerais dos preços onde mercados para itens similares existem, mas também devido a mudanças nas opiniões sobre a atribuição e autenticidade, a pesquisas

subsequentes sobre objetos que revelam novos valores, ao surgimento de novas informações sobre a origem de um item e à mudanças nos gostos.

Avaliação – tentar avaliar *heritage assets*, historicamente, dá origem a uma série de preocupações conceituais adicionais. A avaliação dos *heritage assets* é complicada pela natureza de muitos desses ativos. Eles raramente são vendidos e frequentemente possuem um valor superior ao intrínseco dado a sua associação com uma pessoa, evento ou coleção, há um número muito limitado de compradores, não há uma população homogênea de ativos no mercado e informações sobre itens à venda são imperfeitas. Em contraste com muitos ativos comerciais, portanto, raramente há um mercado ativo para fornecer valores indicativos de objetos semelhantes. Isso faz com que avaliações materialmente precisas sejam impossíveis de alcançar para muitos *heritage assets* (THE BRITISH MUSEUM, 2016, p. 41).

Dentro desse grupo, o museu *Alexandra District Museum Incorporated*, que indicou não capitalizar os *heritage assets* por ser impraticável a tentativa de atribuir valores aos ativos devido à sua raridade e significância histórica local, apresentou um relatório de revisão com ressalva. Isso, pois, na percepção do examinador, os itens deveriam ter sido capitalizados por atenderem a definição de ativo. O mesmo foi observado nas demonstrações contábeis do *Canterbury Museum Trust Board*, que não contabilizou os seus ativos por entender que os *heritage assets* doados não poderiam ser mensurados de maneira confiável devido às características e tamanho da coleção (aproximadamente 2 milhões de itens).

Além destas, outras justificativas se fazem presentes em menor número, conforme indicado na Tabela 34. Entre elas, é interessante observar que para dois museus existem prioridades a serem consideradas e que a aplicação de recursos na mensuração dos ativos não é uma delas. Nesse sentido, o *Imperial War Museums* indica que:

As dificuldades puramente financeiras de obter avaliações confiáveis não são o único obstáculo. O *IWM* determinou que o dinheiro público é melhor gasto e as necessidades de seus visitantes, usuários comerciais, stakeholders e funcionários são melhor atendidas através do direcionamento do tempo da equipe para a criação de coleções responsáveis, acessíveis e sustentáveis (IMPERIAL WAR MUSEUMS, 2016, p. 73).

Adicionalmente, dois museus informaram não capitalizar ativos definidos como culturalmente sensíveis. Nesse caso, o *South Australian Museum Board* afirma o seguinte:

As coleções consideradas culturalmente sensíveis, incluindo restos humanos ou itens que são secretos e sagrados para as comunidades aborígenes, não foram incluídas na avaliação atual e a elas foi atribuído valor nulo. Essas coleções são biologia humana e material sagrado secreto (SOUTH AUSTRALIAN MUSEUM BOARD, 2016, p. 132).

O relato do museu permite, portanto, que se tenha uma dimensão da complexa tarefa que é a contabilização dos *heritage assets*, tendo em vista a necessidade de se levar em consideração não apenas o seu valor monetário, como também a sua importância social, cultural, comunitária e patrimonial (WILD, 2013).

Por fim, entre os museus que optaram pelo não reconhecimento dos *heritage assets*, merece destaque o *Auckland Museum Trust Board*, pois esse museu fez o caminho inverso, decidindo pela descapitalização de todos os seus *heritage assets* em 2015/2016 por entender que a sua exclusão das demonstrações contábeis fornece informações mais confiáveis aos usuários, na medida em que elimina a subjetividade das avaliações feitas para esses ativos. No total, foram baixados ativos avaliados em NZ\$ 269.651.000,00, o que revela que a capitalização desses bens ainda não é uma questão totalmente resolvida no contexto do setor museal.

Constata-se, dessa forma, que as alegações apresentadas pelos museus investigados estão em linha com o exposto na literatura, considerando-se o que revelam, por exemplo, Wild (2013), Ouda (2014), Aversano e Christiaens (2014), Ellwood e Greenwood (2016), a respeito das dificuldades inerentes ao processo de contabilização dos *heritage assets*, ao mesmo tempo em que desafiam o entendimento inicial do IPSASB, explicitado no *Consultation Paper*, de que as características dos *heritage assets* não impedem que esses elementos sejam reconhecidos como outros ativos detidos pelas entidades (IPSASB, 2017).

#### **4.2.3 Informações Adicionais Evidenciadas**

Tendo em vista o fato de que os *heritage assets* possuem atributos específicos que muitos autores consideram não ser passíveis de mensuração em termos financeiros (CARNEGIE; WOLNIZER, 1995; WEST; CARNEGIE, 2010; BIONDI; LAPSLEY, 2014; ELLWOOD; GREENWOOD, 2016, entre outros), é de se esperar que as entidades, principalmente aquelas que não capitalizam ou capitalizam parcialmente esses ativos, apresentem, além das informações contábeis propriamente ditas, informações adicionais que permitam compreender o

que Carnegie e Wolnizer (1996) definem como os valores culturais, hereditários, científicos, educacionais, etc. das coleções.

Tais informações podem ser tanto de caráter qualitativo quanto de caráter quantitativo monetário ou não monetário, como mostra a Tabela 35.

Tabela 35 – Evidenciação de informações adicionais *versus* Abordagem de capitalização

País	Abordagem Capitalização	N	Informação Qualitativa		Informação Quantitativa Não Monetária		Informação Quantitativa Monetária	
			fi	f%	Fi	f%	fi	f%
<b>Austrália</b>	Capitalização Plena	39	5	12,8	0	0,0	0	0,0
	Capitalização Parcial	3	0	0,0	1	33,3	0	0,0
	Não Capitalização	0	0	0,0	0	0,0	0	0,0
	<b>Total</b>	<b>42</b>	<b>5</b>	<b>11,9</b>	<b>1</b>	<b>2,4</b>	<b>0</b>	<b>0,0</b>
<b>Nova Zelândia</b>	Capitalização Plena	11	0	0,0	0	0,0	0	0,0
	Capitalização Parcial	7	0	0,0	0	0,0	1	14,3
	Não Capitalização	7	2	28,6	0	0,0	2	28,6
	<b>Total</b>	<b>25</b>	<b>2</b>	<b>8,0</b>	<b>0</b>	<b>0,0</b>	<b>3</b>	<b>12,0</b>
<b>Reino Unido</b>	Capitalização Plena	44	10	22,7	5	11,4	0	0,0
	Capitalização Parcial	80	38	47,5	32	40,0	8	10,0
	Não Capitalização	47	10	21,3	9	19,1	11	23,0
	<b>Total</b>	<b>171</b>	<b>58</b>	<b>33,9</b>	<b>46</b>	<b>26,9</b>	<b>19</b>	<b>11,1</b>
<b>Total</b>	Capitalização Plena	94	15	16,0	5	5,3	0	0,0
	Capitalização Parcial	90	38	42,2	33	36,7	9	10,0
	Não Capitalização	54	12	22,2	9	16,7	13	24
	<b>Total</b>	<b>238</b>	<b>65</b>	<b>27,3</b>	<b>47</b>	<b>19,7</b>	<b>22</b>	<b>9,2</b>

Fonte: Elaborada pela autora.

Tendo em vista o que consta na Tabela 35, verifica-se que é baixa a evidenciação de informações adicionais pelos museus australianos nas notas explicativas, independentemente da abordagem de capitalização. Dessa forma, tem-se que as organizações que compõem a amostra referente a esse país podem ser caracterizadas por sua preferência pela apresentação de informações de caráter contábil.

De certa forma, o mesmo pode ser observado na Nova Zelândia, na medida em que, nesse país, com uma única exceção, informações adicionais são disponibilizadas apenas pelos museus que não capitalizam os *heritage assets*.

No Reino Unido, por outro lado, além de estarem presentes nas notas explicativas das entidades que optaram pelo não reconhecimento dos *heritage assets*, informações principalmente qualitativas e quantitativas não monetárias constam também nas notas dos museus que adotaram a abordagem mista e a capitalização plena.

Observa-se, assim, que os museus também se diferenciam no que diz respeito à evidenciação de informações adicionais, sendo que esses resultados podem estar relacionados ao fato de que apenas as normas contábeis do Reino Unido apresentam orientações específicas quanto ao *disclosure* de informações sobre os *heritage assets*, independentemente da abordagem. Já na Nova Zelândia, exigências são feitas apenas quando os ativos não são capitalizados, e que na Austrália as normas possuem requisitos específicos relativos à divulgação de informações sobre esses elementos.

As diferentes informações adicionais apresentadas, por sua vez, podem ser verificadas na Tabela 36.

Tabela 36 – Informações adicionais evidenciadas pelos museus

Informações adicionais evidenciadas	Austrália (N=42)		Nova Zelândia (N=25)		Reino Unido (N=171)		Total (N=238)	
	fi	f%	fi	f%	fi	f%	fi	f%
Detalhamento/Descrição do(s) <i>heritage asset(s)</i>	5	11,9	2	8,0	58	33,9	65	27,3
Informações sobre o tamanho (quantidades físicas) e unidades adquiridas no período	1	2,4	0	0,0	45	26,3	46	19,3
Informações sobre os valores para fins de seguro dos <i>heritage assets</i>	0	0,0	3	12,0	14	8,2	17	7,1
Proporção de itens capitalizados	0	0,0	0	0,0	8	5,3	8	4,7
Informações sobre os valores monetários dos <i>heritage assets</i> (com base no custo histórico ou avaliação interna/externa)	0	0,0	0	0,0	5	2,9	5	2,1
Tempo necessário para catalogação dos bens	1	2,4	0	0,0	1	0,6	2	0,8

Fonte: Elaborada pela autora.

A partir do exposto no Tabela 36, é possível constatar que na Austrália e no Reino Unido predominam informações adicionais que dizem respeito ao detalhamento/descrição dos *heritage assets* que compõem as coleções dos museus, sendo importante destacar que essas informações podem variar em extensão, com

entidades apresentando itens de forma sumarizada e outras trazendo relatos detalhados, inclusive da forma como os bens são mantidos e preservados.

Na Nova Zelândia, por outro lado, as informações adicionais que são incluídas com maior frequência nas notas explicativas dizem respeito aos valores para fins de seguro. Isso porque a norma orienta que para os *heritage assets* não capitalizados devem ser apresentadas estimativas do valor desses bens.

Além do detalhamento/descrição dos ativos, observa-se que 26,3% dos museus ingleses apresentam informações quantitativas não monetárias referentes ao tamanho das coleções. Esse resultado pode ser explicado pelo fato de que a norma indica que informações sobre a natureza e escala dos *heritage assets* devem ser evidenciadas. Ademais, verifica-se que uma parcela dos museus do Reino Unido apresentam informações monetárias com o objetivo de fornecer uma avaliação aproximada dos *heritage assets* em poder dos museus. Tais informações podem estar relacionadas aos valores definidos para fins de seguro (8,2%), bem como ao custo histórico ou a valores obtidos a partir de avaliações internas e externas (2,9%).

Quanto ao item “Proporção de itens capitalizados”, é importante notar que muitas instituições inglesas, principalmente de grande porte, apresentam informações sobre o montante de *heritage assets* capitalizados comparativamente ao volume de ativos dessa natureza não reconhecidos. Essas informações são sumarizadas no Quadro 30.

Quadro 30 – Proporção de itens capitalizados

<b>Museu</b>	<b>Itens não capitalizados</b>
<i>National Portrait Gallery</i>	Os <i>heritage assets</i> capitalizados refletem uma pequena proporção das coleções: apenas 4% da Coleção Principal, que tem 12.400 itens, e menos de 1% das Coleções de Referência e Fotografias, que possuem 85.000 e 250.000 itens, respectivamente.
<i>Natural History Museum</i>	O número total de itens da coleção que foram capitalizados representa menos de 1% da coleção total do museu, composta por aproximadamente 80 milhões de itens.
<i>Science Museum Group</i>	Número estimado de itens em 31/03/2016 – 7.354.383 Número de itens capitalizados na mesma data – 156
<i>Tate Gallery</i>	13.3% da coleção (9,653 obras, excluindo itens de biblioteca e arquivos) foram capitalizados. Para o restante, 86.7%, informações apropriadas para avaliação não estão disponíveis.
<i>The Design Museum</i>	O número de objetos capitalizados representa aproximadamente 1% do volume total da coleção, mas que corresponde a uma alta proporção do valor total.
<i>The Horniman Public Museum</i>	Número estimado de itens em 31/03/2016 – 341.000

<i>And Public Park Trust</i>	Número de itens capitalizados ao custo – 30 Número de itens capitalizados pelo <i>fair value</i> – 98
<i>The National Gallery</i>	Número de itens - 2,359 Número de itens capitalizados – 74 (3%)
<i>Victoria and Albert Museum</i>	O museu possui 2.320.267 objetos e obras de arte, bem como 1.078.805 itens de biblioteca e 898 coleções de arquivo. Aproximadamente 1% desses itens foi capitalizado.

Fonte: Elaborado pela autora.

Com base no que mostra o Quadro 30, é possível avaliar o quão distantes os museus estão da capitalização plena dos *heritage assets*. Tais resultados são um indicativo de que, na verdade, a adoção das normas que dizem respeito ao reconhecimento desses ativos não qualificou as informações disponibilizadas nas demonstrações contábeis quando se considera o objetivo de apresentar o valor dos bens administrados por essas entidades em favor da sociedade.

Nessa linha, a *The National Gallery* apresenta a seguinte consideração nas notas explicativas:

O tratamento requerido pelo FRS 102, seção 34, resulta na capitalização parcial dos *heritage assets* em bases arbitrárias na data de aquisição. O efeito de distorção deste tratamento inconsistente é exacerbado pela volatilidade do mercado de artes internacional e das flutuações da inflação, que vão tornar o valor dos *heritage assets* capitalizados menos confiáveis ao longo do tempo. Os *Trustees* aceitam, sob os termos do *Museums and Galleries Act 1992*, que não têm outra opção a não ser aceitar este tratamento contábil, mas permanecem muito preocupados com o fato de que continuar a capitalizar o que sempre será uma porção muito pequena da coleção enganará os leitores das demonstrações quanto à natureza e ao valor da coleção como um todo (THE NATIONAL GALLERY, 2016, p. 39).

Ao mesmo tempo, dois museus informaram sobre a complexidade envolvida no processo de reconhecimento pleno das coleções ao divulgarem o tempo estimado para catalogação dos itens, procedimento que antecede a sua contabilização. O museu *Sir John Soane's Museum* estimou que se uma pessoa com conhecimento apropriado pudesse dedicar todo o seu tempo para localizar, manipular e disponibilizar cada item da coleção para a avaliação, essa tarefa, por si só, levaria mais de 12 anos. O *The Trustee For Australian Museum Trust*, por sua vez, reportou que a sua coleção tem 18,4 milhões de itens dos quais aproximadamente 8,8 milhões estão catalogados, sendo que as estimativas são de que no ritmo atual o museu levaria no mínimo 12 anos para completar o registro de

700.000 itens de coleção com um nível mínimo de informação e muitos outros anos para criar uma base de dados abrangente.

As informações adicionais apresentadas, portanto, indicam que, na sua maioria, as divulgações estão atreladas a requisitos previstos nas normas contábeis aplicáveis, de forma que, quando não há exigências específicas, o *disclosure* não acontece. A divulgação voluntária, quando realizada, parece estar associada à tentativa, por parte dos museus, de contextualizar as escolhas relativas à abordagem adotada para capitalização dos *heritage assets*.

Assim, ainda que autores defendam a divulgação de informações qualitativas e quantitativas capazes de complementar ou até mesmo substituir as informações contábeis de caráter monetário, que são subjetivas e limitadas (CARNEGIE, WOLNIZER; 1996; BARKER, 2006; WEST; CARNEGIE, 2010; AVERSANO; CHRISTIAENS, 2014; OUDA, 2014), os resultados da pesquisa indicam que esta não é a prática dos museus investigados quando se observam as demonstrações contábeis e suas respectivas notas explicativas.

#### 4.3 ANÁLISE COMPARATIVA DOS MUSEUS

Tendo em vista as decisões que envolvem a contabilização dos *heritage assets* nos museus foco da pesquisa, apresenta-se, a seguir, uma visão geral do tratamento contábil dispensado a esses ativos a fim de permitir a compreensão das diferenças existentes entre os museus que atuam em cada país investigado, bem como entre os três países.

Assim, no Quadro 31, tem-se um resumo das principais escolhas contábeis observadas na Austrália, Nova Zelândia e Reino Unido, considerando-se as seguintes dimensões: (a) abordagem de capitalização dos *heritage assets*; (b) reconhecimento inicial - compra; (c) reconhecimento inicial - doação; (d) reconhecimento inicial - aquisição em períodos anteriores; (e) mensuração subsequente - modelo de custo ou reavaliação; (f) mensuração subsequente - depreciação; (g) mensuração subsequente - *impairment*; (h) mensuração subsequente - procedimentos adotados para reavaliação; e (i) informações adicionais evidenciadas.

Quadro 31 – Visão geral do tratamento contábil dos *heritage assets*

Dimensão	Austrália	Nova Zelândia	Reino Unido
Abordagem de Capitalização	Predominam os museus que optaram pela capitalização plena dos <i>heritage assets</i> (92,9%), sendo que apenas três museus (7,1%) apresentaram a abordagem mista e nenhum deles informou não reconhecer esses ativos.	Apenas 44,0% dos museus declarou reconhecer plenamente seus <i>heritage assets</i> . O restante da amostra informou adotar a abordagem mista (28,0%) ou não contabilizar quaisquer ativos dessa natureza (28,0%).	Predominam museus que realizam a capitalização dos <i>heritage assets</i> de forma parcial (46,8%), sendo seguidos por museus que não reconhecem esses ativos (27,5%). A menor parcela da amostra (25,7%) indicou adotar a abordagem de capitalização plena.
Reconhecimento inicial - compra	A maior parcela da amostra indicou reconhecer os <i>heritage assets</i> comprados pelo custo, estabelecendo alguma condição (45,2%), sendo seguida pelos museus que contabilizam todos os <i>heritage assets</i> comprados, independentemente do valor (28,6%).	Predominam museus que contabilizam os <i>heritage assets</i> pelo custo, independentemente de qualquer condição (44,4%), sendo que metade da amostra não evidenciou essa informação.	As entidades que contabilizam os <i>heritage assets</i> pelo custo sem definir qualquer condição são a maioria (48,4%), sendo que 18,5% da amostra indicou estabelecer limites mínimos para contabilização ou reconhecer apenas itens considerados significativos.
Reconhecimento inicial - doação	Predominam os museus que contabilizam os <i>heritage assets</i> adquiridos por meio de doações (73,8%). Quanto contabilizados, esses ativos são reconhecidos pelo <i>fair value</i> , sendo que a maior parte da amostra não estabelece condições (54,8%). A principal base para mensuração do <i>fair value</i> é o avaliação fornecida por profissionais externos aos museus (22,6%).	A maior parte dos museus informou contabilizar os <i>heritage assets</i> doados (38,9%), sendo que eles não são reconhecidos por 27,8% da amostra. Os <i>heritage assets</i> são contabilizados pelo <i>fair value</i> (85,7%). Apenas 3 museus informara as bases de mensuração utilizadas: avaliação interna, valor de mercado e custo de reposição depreciado.	54,8% dos museus informaram reconhecer os <i>heritage assets</i> doados, enquanto 26,6% não capitaliza esses ativos. Entre os museus que contabilizam os <i>heritage assets</i> , 79,4% utilizam o <i>fair value</i> sem estabelecer qualquer condição (limite de valor ou relevância) para fazê-lo. Avaliação interna de gestores e curadores e valores de mercado para itens idênticos e similares são as bases de mensuração do <i>fair value</i> , representando 38,2% e 22,1% dos museus, respectivamente.

Reconhecimento inicial - aquisição em períodos anteriores	Não informado.	A principal base de mensuração utilizada para inclusão de ativos adquiridos em momentos anteriores é a avaliação fornecida por profissionais independentes (40,0%), sendo que apenas 5 museus apresentaram essa informação.	Apenas 24 museus apresentaram essa informação, sendo que a principal base de mensuração dos <i>heritage assets</i> adquiridos anteriormente é a avaliação de profissionais independentes (41,7%).
Mensuração subsequente - modelo de custo ou reavaliação	Predominam museus que utilizam o modelo de reavaliação (97,6%).	A maior parte da amostra é composta por museus que utilizam o modelo de custo (61,1%).	O modelo de custo é o mais utilizado pelos museus ingleses (87,1%).
Mensuração subsequente - depreciação	A maior parcela opta por não depreciar os <i>heritage assets</i> (64,3%). Para os ativos depreciados, o método linear é o mais utilizado (80,0%).	Predominam os museus que não depreciam seus <i>heritage assets</i> (88,9%).	83,1% não deprecia os <i>heritage assets</i> . Entre os museus que depreciam os ativos, o método linear é predominante (52,4%).
Mensuração subsequente - <i>impairment</i>	Em 71,4% dos museus, os <i>heritage assets</i> são revisados para a verificação de <i>impairment</i> regularmente.	Metade dos museus não apresentou informações sobre revisão para a verificação de <i>impairment</i> .	74,2% não apresentou informações sobre revisão para a verificação de <i>impairment</i> .
Mensuração subsequente - procedimentos adotados para reavaliação	A maior parte dos museus realiza reavaliações com uma periodicidade de 4 a 5 anos (39,0%). As principais bases para reavaliação são valor de mercado para itens idênticos ou similares (73,2%) e julgamento profissional (51,2%). Predominam museus que utilizam avaliadores externos (95,1%). Técnicas de amostragem são empregadas por 36,6% dos museus.	Em 71,4% dos museus as reavaliações são realizadas a cada 4 ou 5 anos. As principais bases para reavaliação são valor de mercado para itens idênticos ou similares (71,4%) e julgamento profissional (57,1%). Todos os museus utilizam avaliadores externos. Apenas um museu utiliza técnica de amostragem.	43,8% não apresentou informações sobre periodicidade, sendo que entre aqueles que apresentaram predominam os museus que reavaliam os <i>heritage assets</i> anualmente. As principais bases para reavaliação são valor de mercado para itens idênticos ou similares (43,8%) e julgamento profissional (18,8%). Apenas 56,3% dos museus utiliza avaliadores externos. Técnicas de amostragem não são utilizadas.

<p>Informações adicionais evidenciadas</p>	<p>Apenas 5 museus (11,9%) apresentam informações qualitativas que dizem respeito ao detalhamento e descrição dos <i>heritage assets</i>.</p>	<p>Apenas dois museus (8,0%) apresentam informações sobre detalhamento e descrição dos <i>heritage assets</i>, enquanto três trazem valores para fins de seguro (12,0%).</p>	<p>33,9% dos museus apresentam informações qualitativas, enquanto 26,9% trazem informações do tipo quantitativa não monetária, principalmente relativas a tamanho das coleções, e 11,1% apresentam informações monetárias, principalmente sobre valores para fins de seguro.</p>
--	---	--	--

Fonte: Elaborado pela autora.

A partir do que se verifica no Quadro 31, é possível considerar que, mesmo sujeitos à normas que trazem, em linhas gerais, as mesmas orientações, os museus investigados apresentam diferenças no que diz respeito à forma como conduzem a contabilização dos *heritage assets*.

Na Austrália, predominam aqueles museus que capitalizam de forma plena esses ativos, adotam o modelo de reavaliação para mensuração subsequente e não evidenciam, de um modo geral, informações adicionais sobre esses elementos.

O Reino Unido, pode-se observar, figura no outro extremo, uma vez que, nesse caso, predominam museus que não capitalizam ou capitalizam parcialmente seus *heritage assets*, apresentando, provavelmente em função disto, maior quantidade de informações adicionais de natureza qualitativa e quantitativa. Entre os museus que capitalizam seus ativos, o modelo de custo é o mais utilizado.

A Nova Zelândia, por sua vez, apresenta um cenário intermediário, sendo que nesse país aproximadamente metade dos museus reconhecem seus ativos plenamente enquanto a outra metade reconhece de forma parcial ou não os contabiliza. O modelo de custo predomina entre as entidades que capitalizam seus *heritage assets* e um pequeno volume de informações adicionais é identificado.

Dessa forma, compreender tais diferenças torna-se necessário, sendo que, para tanto, propõe-se a análise desse contexto pela perspectiva institucional, partindo-se do entendimento de que as escolhas contábeis das entidades pesquisadas podem ser influenciadas pelas pressões do ambiente organizacional no qual estão inseridas, principalmente porque organizações dessa natureza possuem outras formas de avaliação de desempenho que não os números reportados, o que pode levar à adoção de determinados procedimentos com a finalidade principal de aumentar a sua legitimidade frente ao Estado, profissões e sociedade em geral a fim de garantir a sua sobrevivência (MEYER; ROWAN, 1977; CARPENTER; FERROZ, 1992; CARRUTHERS, 1995).

Assim, com o uso da Análise Qualitativa Comparativa (QCA), investiga-se quais das características desses museus, descritas no item 4.1, podem torná-los mais ou menos sujeitos à pressões coercitivas, normativas e/ou miméticas para a realização de escolhas que envolvem o reconhecimento dos *heritage assets*.

Nesse ponto, cabe destacar que, conforme indicado no Quadro 23 da seção 3.3 da Metodologia, os resultados ou *outcomes* investigados são: [1] capitalização

plena dos *heritage assets*; e [0] capitalização parcial ou não capitalização dos *heritage assets*, representados pela variável [CAPITALIZACAO\_PLENA].

Iniciando-se a análise pela Austrália, tem-se, no Quadro 32, a apresentação da Tabela Verdade (*Truth Table*) para os 42 casos pesquisados, desenvolvida conforme passos descritos na seção 3.3 da Metodologia.

Quadro 32 – Tabela verdade para QCA – Austrália

Truth Table:							
v1:	REGULAMENTACOES			v2:	RECEITA_TERCEIROS		
v3:	AUDITORIA_PUBLICA			v4:	AUDITORIA_BIG		
v5:	CONTROLE_GOV			v6:	GRANDE_PORTE		
O:	CAPITALIZACAO_PLENA			id:	ID_MUSEU		
v1	v2	v3	v4	v5	v6	O	id
0	0	0	0	0	0	1	AU13, AU28
0	0	0	1	0	0	1	AU24, AU25, AU36, AU37
0	1	1	0	1	0	1	AU11
1	0	1	0	1	0	C	AU1(0), AU30(1), AU34(1)
1	0	1	0	1	1	1	AU41
1	1	0	0	1	0	1	AU35
1	1	1	0	0	0	1	AU9
1	1	1	0	1	0	C	AU3(1), AU4(1), AU5(1), AU6(1), AU8(1), AU12(1), AU19(1), AU20(1), AU22(1), AU23(1), AU26(1), AU29(1), AU31(1), AU32(1), AU33(0), AU38(0), AU39(1), AU40(1)
1	1	1	0	1	1	1	AU2, AU7, AU10, AU14, AU15, AU16, AU17, AU18, AU21, AU27

Fonte: Tosmana Version 1.54.

Conforme se observa no Quadro 32, em duas linhas da Tabela Verdade existem contradições [C], ou seja, para uma mesma combinação de condições (características) tem-se resultados diferentes, quais sejam: [1] contabilização plena nos *heritage assets* e [0] não contabilização ou contabilização parcial desses ativos. Isso ocorre porque, no caso da Austrália, existem poucas variações nos resultados (*outcomes*) apresentados para essa amostra, uma vez que apenas três museus não capitalizam plenamente seus *heritage assets* e, portanto, apresentam *outcome* [0]. São eles: *Adelaide Festival Centre Trust* (AU1), *South Australian Museum Board* (AU33) e *The Trustee For Australian Museum Trust* (AU38).

Esses museus, portanto, destoam daqueles que apresentam as mesmas características, de forma que se observa que as demais organizações que estão sujeitas a regulamentações adicionais [REGULAMENTACOES] sofrem auditoria conduzida por empresas/departamentos dedicados ao setor público [AUDITORIA\_PUBLICA] e são de controle governamental [CONTROLE\_GOV], tal

como o *Adelaide Festival Centre Trust* (AU1), apresentam contabilização plena dos seus ativos. Assim como é o caso dos museus que apresentam as mesmas características dos museus *South Australian Museum Board* (AU33) e *The Trustee For Australian Museum Trust* (AU38) e que estão sujeitos a regulamentações adicionais [REGULAMENTACOES], têm receitas de terceiros como a principal fonte de recursos [RECEITA\_TERCEIROS], são auditados por empresas/departamentos dedicados ao setor público [AUDITORIA\_PUBLICA], e controlados pelo governo [CONTROLE\_GOV].

Conforme indicado no item 3.3 da Metodologia, Rihoux e Meur (2009) indicam que o ideal é que, antes da realização da QCA, as contradições sejam tratadas a fim de se obter uma Tabela Verdade livre de configurações contraditórias. Contudo, no caso da Austrália, não foi possível adotar as estratégias sugeridas pelos autores, principalmente devido ao pequeno número de entidades que apresentam resultado [0], ou seja, que contabilizam parcialmente ou não contabilizam os *heritage assets*.

Dessa forma, a análise foi realizada mantendo-se as configurações contraditórias, sendo que, inicialmente, o procedimento de minimização completo foi rodado para os casos com *outcome* [1], ou seja, para os museus que capitalizam plenamente seus *heritage assets*. A equação lógica completa que explica esse resultado pode ser visualizada no Quadro 33.

Quadro 33 – Características dos museus *versus* Capitalização plena – Austrália

Tosmana Report			
Algorithm: Quine			
File: C:\Users\Notebook2\Downloads\QCA\AU_QCA_3.xml			
Settings:			
Minimizing:	1		
including			
Variable Settings:			
Name	Thresholds		
CAPITALIZACAO_PLENA	--		
REGULAMENTACOES	--		
RECEITA_TERCEIROS	--		
GRANDE_PORTE	--		
AUDITORIA_PUBLICA	--		
AUDITORIA_BIG	--		
CONTROLE_GOV	--		
Truth Table:			
v1:	REGULAMENTACOES	v2:	RECEITA_TERCEIROS
v3:	GRANDE_PORTE	v4:	AUDITORIA_PUBLICA

v5:	AUDITORIA_BIG			v6:	CONTROLE_GOV		
O:	CAPITALIZACAO_PLENA			id:	ID_MUSEU		
v1	v2	v3	v4	v5	v6	O	id
0	0	0	0	0	0	1	AU13, AU28
0	0	0	0	1	0	1	AU24, AU25, AU36, AU37
0	1	0	1	0	1	1	AU11
1	0	0	1	0	1	C	AU1(0), AU30(1), AU34(1)
1	0	1	1	0	1	1	AU41
1	1	0	0	0	1	1	AU35
1	1	0	1	0	0	1	AU9
1	1	0	1	0	1	C	AU3(1), AU4(1), AU5(1), AU6(1), AU8(1), AU12(1), AU19(1), AU20(1), AU22(1), AU23(1), AU26(1), AU29(1), AU31(1), AU32(1), AU33(0), AU38(0), AU39(1), AU40(1)
1	1	1	1	0	1	1	AU2, AU7, AU10, AU14, AU15, AU16, AU17, AU18, AU21, AU27

Result(s):

REGULAMENTACOES{1} \* GRANDE\_PORTE{1} \* AUDITORIA\_PUBLICA{1} \* AUDITORIA\_BIG{0} \* CONTROLE\_GOV{1} +  
(AU2,AU7,AU10,AU14,AU15,AU16,AU17,AU18,AU21,AU27+AU41)

REGULAMENTACOES{0} \* RECEITA\_TERCEIROS{0} \* GRANDE\_PORTE{0} \* AUDITORIA\_PUBLICA{0} \* CONTROLE\_GOV{0} +  
(AU13,AU28+AU24,AU25,AU36,AU37)

REGULAMENTACOES{1} \* RECEITA\_TERCEIROS{1} \* GRANDE\_PORTE{0} \* AUDITORIA\_PUBLICA{1} \* AUDITORIA\_BIG{0} \* CONTROLE\_GOV{0} +  
(AU9)

REGULAMENTACOES{0} \* RECEITA\_TERCEIROS{1} \* GRANDE\_PORTE{0} \* AUDITORIA\_PUBLICA{1} \* AUDITORIA\_BIG{0} \* CONTROLE\_GOV{1} +  
(AU11)

REGULAMENTACOES{1} \* RECEITA\_TERCEIROS{1} \* GRANDE\_PORTE{0} \* AUDITORIA\_PUBLICA{0} \* AUDITORIA\_BIG{0} \* CONTROLE\_GOV{1} +  
(AU35)

Fonte: Tosmana Version 1.54.

Segundo o que se observa no Quadro 33, são cinco as combinações de condições que implicam na capitalização plena dos *heritage assets*, sendo que tal solução pode ser reescrita por meio da seguinte equação lógica:

$$A^*C^*D^*e^*F + a^*b^*c^*d^*f + A^*B^*c^*D^*e^*f + a^*B^*c^*D^*e^*F + A^*B^*c^*d^*e^*F \rightarrow Y$$

Onde “Y” representa o resultado ou *outcome* “Capitalização plena dos *heritage assets*”, enquanto as letras maiúsculas indicam presença, e as letras minúsculas indicam ausência das seguintes características:

- A/a Regulamentações emitidas pelo Estado e seus agentes
- B/b Terceiros como principal fontes de receitas

- C/c Grande Porte
- D/d Auditoria para órgãos públicos
- E/e Auditoria de grande porte
- F/f Controle governamental

A expressão, então, pode ser lida dessa forma: O *outcome* [1] (capitalização plena dos *heritage assets*) é observado em museus que combinam as seguintes características:

- estão sujeitos a regulamentações emitidas pelo Estado e seus agentes [REGULAMENTACOES], são de grande porte [GRANDE\_PORTE], sofrem auditoria conduzida por empresas/departamentos dedicados à auditoria para órgãos públicos [AUDITORIA\_PUBLICA] e possuem controle governamental [CONTROLE\_GOV]; ou
- não estão sujeitos a regulamentações emitidas pelo Estado e seus agentes [REGULAMENTACOES], não possuem terceiros com a principal fonte de receitas [RECEITA\_TERCEIROS], não são de grande porte [GRANDE\_PORTE], não sofrem auditoria conduzida por empresas/departamentos dedicados à auditoria para órgãos públicos [AUDITORIA\_PUBLICA] e não possuem controle governamental [CONTROLE\_GOV]; ou
- estão sujeitos a regulamentações emitidas pelo Estado e seus agentes [REGULAMENTACOES], possuem terceiros com a principal fonte de receitas [RECEITA\_TERCEIROS], não são de grande porte [GRANDE\_PORTE], sofrem auditoria conduzida por empresas/departamentos dedicados à auditoria para órgãos públicos [AUDITORIA\_PUBLICA] e não possuem controle governamental [CONTROLE\_GOV]; ou
- não estão sujeitos a regulamentações emitidas pelo Estado e seus agentes [REGULAMENTACOES], possuem terceiros como a principal fonte de receitas [RECEITA\_TERCEIROS], não são de grande porte [GRANDE\_PORTE], sofrem auditoria conduzida por empresas/departamentos dedicados à auditoria para órgãos públicos

[AUDITORIA\_PUBLICA] e possuem controle governamental [CONTROLE\_GOV]; ou

- estão sujeitos a regulamentações emitidas pelo Estado e seus agentes [REGULAMENTACOES], possuem terceiros com a principal fonte de receitas [RECEITA\_TERCEIROS], não são de grande porte [GRANDE\_PORTE], não sofrem auditoria conduzida por empresas/departamentos dedicados à auditoria para órgãos públicos [AUDITORIA\_PUBLICA] e de grandes empresas de auditoria [AUDITORIA\_BIG], e são de controle governamental [CONTROLE\_GOV].

Constata-se, portanto, que a solução inicial completa se apresenta de forma muito complexa, com diversos caminhos que levam ao resultado investigado. Rihoux e Meur (2009) indicam, então, que para se alcançar uma solução mais parcimoniosa pode-se permitir que o software inclua na análise os casos não observados, chamados de remanescentes lógicos ou *logical remainders*. Com essa estratégia, explicam, é possível obter um termo mais simples na fórmula minimizada, conforme mostra o Quadro 34, no qual consta a minimização do *outcome* [1] com a inclusão dos remanescentes lógicos.

Quadro 34 – Características dos museus *versus* Capitalização plena – Austrália  
(com remanescentes lógicos)

Tosmana Report	
Algorithm: Graph-based Agent	
File: C:\Users\Notebook2\Downloads\QCA\AU_QCA_3.xml	
Settings:	
Minimizing:	1
including	R
Variable Settings:	
Name	Thresholds
CAPITALIZACAO_PLENA	--
REGULAMENTACOES	--
RECEITA_TERCEIROS	--
GRANDE_PORTE	--
AUDITORIA_PUBLICA	--
AUDITORIA_BIG	--
CONTROLE_GOV	--
Truth Table:	
v1:	REGULAMENTACOES
v2:	RECEITA_TERCEIROS

v3:	GRANDE_PORTE	v4:	AUDITORIA_PUBLICA				
v5:	AUDITORIA_BIG	v6:	CONTROLE_GOV				
O:	CAPITALIZACAO_PLENA	id:	ID_MUSEU				
v1	v2	v3	v4	v5	v6	O	id
0	0	0	0	0	0	1	AU13, AU28
0	0	0	0	1	0	1	AU24, AU25, AU36, AU37
0	1	0	1	0	1	1	AU11
1	0	0	1	0	1	C	AU1(0), AU30(1), AU34(1)
1	0	1	1	0	1	1	AU41
1	1	0	0	0	1	1	AU35
1	1	0	1	0	0	1	AU9
1	1	0	1	0	1	C	AU3(1), AU4(1), AU5(1), AU6(1), AU8(1), AU12(1), AU19(1), AU20(1), AU22(1), AU23(1), AU26(1), AU29(1), AU31(1), AU32(1), AU33(0), AU38(0), AU39(1), AU40(1)
1	1	1	1	0	1	1	AU2, AU7, AU10, AU14, AU15, AU16, AU17, AU18, AU21, AU27
Result(s):							
REGULAMENTACOES{0}+							
(AU11+AU13,AU28+AU24,AU25,AU36,AU37)							
GRANDE_PORTE{1}+							
(AU2,AU7,AU10,AU14,AU15,AU16,AU17,AU18,AU21,AU27+AU41)							
AUDITORIA_PUBLICA{0}+							
(AU13,AU28+AU24,AU25,AU36,AU37+AU35)							
CONTROLE_GOV{0}							
(AU9+AU13,AU28+AU24,AU25,AU36,AU37)							

Fonte: Tosmana Version 1.54.

A partir da inclusão dos remanescentes lógicos, tem-se uma expressão lógica menor, que pode ser descrita da seguinte maneira:

$$a + C + d + f \rightarrow Y$$

Assim, é possível afirmar que, nos casos investigados, [a ausência de regulamentações emitidas pelo Estado e seus agentes] ou [a presença de grande porte] ou [a ausência de auditoria para órgãos públicos] ou [a ausência de controle governamental] implicam na capitalização plena dos ativos, sendo que cada uma dessas características, quando observada, é suficiente para a ocorrência do *outcome* [1].

No contexto australiano, portanto, as regulamentações emitidas pelo governos federal ou estaduais e seus agentes e que reforçam as orientações acerca da contabilização dos *heritage assets* não configuraram fonte de pressão coercitiva, uma vez que, mesmo na sua ausência, a contabilização plena desses ativos foi

observada. O mesmo pode ser afirmado a respeito da auditoria conduzida por órgãos/empresas dedicados ao setor público.

O tamanho dos museus, por outro lado, figura como uma condição suficiente, na medida em que todos os museus com essa característica, independentemente da forma como as demais condições se apresentam, efetuam a contabilização plena dos *heritage assets*, ou seja, apresentam *outcome* [1].

Sendo assim, é possível afirmar que os museus de grande porte aparecem como mais sujeitos a pressões normativas, que acabam por influenciar o tratamento contábil dos *heritage assets*. Considerando-se os fundamentos da NSI e os estudos da área contábil já discutidos, tal resultado pode estar relacionado ao fato de que esses museus estão em maior evidência e, portanto, sofrem maior acompanhamento da mídia, financiadores e sociedade em geral, bem como ao fato de que em entidades de maior porte as pressões normativas podem ser exercidas por profissionais contábeis em busca de uma maior conformidade com as normas vigentes (DIMAGGIO; POWELL, 1983; TAGESSON, 2008; COLLIN et al., 2009).

O tipo de controle de propriedade também consta como condição suficiente para a ocorrência desse resultado, sendo que os museus independentes assemelham-se na forma como contabilizam seus ativos. Identificam-se, portanto, pressões miméticas que levam à adoção das práticas predominantes no campo organizacional desses museus. Tal como já haviam revelado Carnegie, Sidaway e West (2013) em pesquisa com universidades australianas.

Uma vez analisadas as condições que implicam na capitalização plena dos ativos foco da pesquisa, faz-se necessário realizar a análise comparativa qualitativa (QCA) para o *outcome* [0], ou seja, para os casos em que os ativos não são capitalizados ou são capitalizados de forma parcial. Utilizando-se o processo de minimização lógica, foi possível obter os resultados apresentados no Quadro 35.

Quadro 35 – Características dos museus *versus* Não capitalização ou Capitalização mista - Austrália

Tosmana Report

Algorithm: Quine  
File: C:\Users\Notebook2\Downloads\QCA\AU\_QCA.xml  
Settings:  
Minimizing: 0  
including

Variable Settings:

Name	Thresholds
CAPITALIZACAO_PLENA	--
REGULAMENTACOES	--
RECEITA_TERCEIROS	--
AUDITORIA_PUBLICA	--
AUDITORIA_BIG	--
CONTROLE_GOV	--
GRANDE_PORTE	--

Truth Table:

v1:	REGULAMENTACOES	v2:	RECEITA_TERCEIROS
v3:	AUDITORIA_PUBLICA	v4:	AUDITORIA_BIG
v5:	CONTROLE_GOV	v6:	GRANDE_PORTE
O:	CAPITALIZACAO_PLENA	id:	ID_MUSEU

v1	v2	v3	v4	v5	v6	O	id
0	0	0	0	0	0	1	AU13, AU28
0	0	0	1	0	0	1	AU24, AU25, AU36, AU37
0	1	1	0	1	0	1	AU11
1	0	1	0	1	0	C	AU1(0), AU30(1), AU34(1)
1	0	1	0	1	1	1	AU41
1	1	0	0	1	0	1	AU35
1	1	1	0	0	0	1	AU9
1	1	1	0	1	0	C	AU3(1), AU4(1), AU5(1), AU6(1), AU8(1), AU12(1), AU19(1), AU20(1), AU22(1), AU23(1), AU26(1), AU29(1), AU31(1), AU32(1), AU33(0), AU38(0), AU39(1), AU40(1)
1	1	1	0	1	1	1	AU2, AU7, AU10, AU14, AU15, AU16, AU17, AU18, AU21, AU27

Result(s):

Fonte: Tosmana Version 1.54.

Conforme mostra o Quadro 35, a QCA não evidenciou condições que configurassem como necessárias ou suficientes para a ocorrência do *outcome* [0]. Tal resultado já era esperado, uma vez que na amostra de museus australianos apenas três casos foram identificados como optantes pela capitalização mista, o que inviabilizou a identificação de características dos museus que, nesse país, não adotam a capitalização plena dos *heritage assets*.

Com relação à Nova Zelândia, a análise foi realizada considerando-se os 23 museus que fazem parte da amostra, sendo que a Tabela Verdade gerada a partir das informações obtidas para esses casos consta no Quadro 36 e não contempla a

variável “REGULAMENTACOES”, uma vez que nesse país os museus investigados não estão sujeitos a outras regulamentações que tratem da contabilização dos *heritage assets*, conforme informações que constam nas notas explicativas analisadas.

Quadro 36 – Tabela verdade para QCA – Nova Zelândia

Truth Table:						
v1:	RECEITA_TERCEIROS		v2:	GRANDE_PORTE		
v3:	AUDITORIA_PUBLICA		v4:	AUDITORIA_BIG		
v5:	CONTROLE_GOV					
O:	CAPITALIZACAO_PLENA		id:	ID_MUSEU		
v1	v2	v3	v4	v5	O	id
0	0	0	0	0	C	NZ2(0), NZ9(0), NZ20(1)
0	1	0	0	0	0	NZ25
0	1	0	1	0	1	NZ4, NZ17
0	1	0	1	1	0	NZ1
1	0	0	0	0	C	NZ3(0), NZ7(0), NZ12(0), NZ14(1), NZ19(0), NZ24(1)
1	0	0	1	1	1	NZ8
1	1	0	1	0	0	NZ5
1	1	0	1	1	C	NZ6(0), NZ11(0), NZ18(1), NZ22(1), NZ23(1)
1	1	1	0	1	C	NZ10(1), NZ13(0), NZ15(0), NZ16(1), NZ21(0)

Fonte: Tosmana Version 1.54.

Observa-se, a partir do Quadro 36, que assim como ocorre no caso australiano, na Nova Zelândia existem configurações que resultam em contradições, ou seja, combinações de condições que levam tanto ao *outcome* [1], relativo a museus que capitalizam plenamente seus *heritage assets*, quanto ao *outcome* [0], que diz respeito aos museus que não capitalizam ou reconhecem de forma parcial esses ativos.

Na medida em que Rihoux e Meur (2009, p. 49) indicam que o ideal é que essas contradições lógicas sejam resolvidas antes que a QCA seja efetuada, considerando-se as estratégias que, segundo os autores, são aconselháveis para a resolução das configurações contraditórias, optou-se pelo “uso do critério de frequência para ‘orientar’ os *outcomes*”. Logo, se, por exemplo, existem 9 casos e 8 apresentam o *outcome* [1] enquanto em apenas um deles tem-se o *outcome* [0], considera-se o *outcome* [1] para os 9 casos, eliminando-se essa contradição. Dessa forma, esse procedimento faz com que o “caminho mais frequente” prevaleça.

Tratadas as contradições identificadas, realizou-se, primeiramente, a análise dos casos que apresentam *outcome* [1], ou seja, dos museus que capitalizam plenamente os seus *heritage assets*. Para tanto, efetuou-se a minimização das

configurações sem a inclusão dos casos não observados (remanescentes lógicos), sendo os resultados apresentados no Quadro 37.

Quadro 37 – Características dos museus *versus* Capitalização plena – Nova Zelândia

Tosmana Report						
Algorithm: Quine						
File: C:\Users\Notebook2\Downloads\QCA\NZ_QCA.xml						
Settings:						
Minimizing:	1					
including						
Variable Settings:						
Name	Thresholds					
CAPITALIZACAO_PLENA	--					
REGULAMENTACOES	--					
RECEITA_TERCEIROS	--					
GRANDE_PORTE	--					
AUDITORIA_PUBLICA	--					
AUDITORIA_BIG	--					
Truth Table:						
v1:	RECEITA_TERCEIROS	v2:	GRANDE_PORTE			
v3:	AUDITORIA_PUBLICA	v4:	AUDITORIA_BIG			
v5:	CONTROLE_GOV					
O:	CAPITALIZACAO_PLENA_	id:	ID_MUSEU			
v1	v2	v3	v4	v5	O	id
0	0	0	0	0	0	NZ2, NZ9, NZ20
0	1	0	0	0	0	NZ25
0	1	0	1	0	1	NZ4, NZ17
0	1	0	1	1	0	NZ1
1	0	0	0	0	0	NZ3, NZ7, NZ12, NZ14, NZ19, NZ24
1	0	0	1	1	1	NZ8
1	1	0	1	0	0	NZ5
1	1	0	1	1	1	NZ6, NZ11, NZ18, NZ22, NZ23
1	1	1	0	1	0	NZ10, NZ13, NZ15, NZ16, NZ21
Result(s):						
RECEITA_TERCEIROS{1} * AUDITORIA_PUBLICA{0} * AUDITORIA_BIG{1} * CONTROLE_GOV{1} +						
(NZ6,NZ11,NZ18,NZ22,NZ23+NZ8)						
RECEITA_TERCEIROS{0} * GRANDE_PORTE{1} * AUDITORIA_PUBLICA{0} * AUDITORIA_BIG{1} *						
CONTROLE_GOV{0}						
(NZ4,NZ17)						

Fonte: Tosmana Version 1.54.

Com base no que indica o Quadro 37, as combinações de condições que levam à plena capitalização dos *heritage assets* podem ser escritas a partir da seguinte equação lógica:

$$B*d*E*F + b*C*d*E*f \rightarrow Y$$

Dessa forma, tem-se que a capitalização plena dos *heritage assets* é observada em museus que combinam as seguintes características:

- possuem terceiros como a principal fonte de receitas [RECEITA\_TERCEIROS], sofrem auditoria conduzida por grandes empresas [AUDITORIA\_BIG] e possuem controle governamental [CONTROLE\_GOV];  
ou
- não possuem terceiros como a principal fonte de receitas [RECEITA\_TERCEIROS], são de grande porte [GRANDE\_PORTE], sofrem auditoria conduzida por grandes empresas [AUDITORIA\_BIG] e não possuem controle governamental [CONTROLE\_GOV].

Verifica-se, portanto, que são dois os caminhos que podem levar ao *outcome* [1], de forma que essa fórmula minimizada descritiva ainda se apresenta de forma complexa, uma vez que engloba as cinco características investigadas. Assim, realizando-se a minimização com os remanescentes lógicos, conforme passos orientados por Rihoux e Meur (2009), é possível obter uma equação mais enxuta (Quadro 38).

Quadro 38 – Características dos museus *versus* Capitalização plena – Nova Zelândia (com remanescentes lógicos)

Tosmana Report	
Algorithm: Graph-based Agent	
File: C:\Users\Notebook2\Downloads\QCA\NZ_QCA.xml	
Settings:	
Minimizing:	1
including	R
Variable Settings:	
Name	Thresholds
CAPITALIZACAO_PLENA	--
REGULAMENTACOES	--
RECEITA_TERCEIROS	--
GRANDE_PORTE	--
AUDITORIA_PUBLICA	--
AUDITORIA_BIG	--

Truth Table:

v1:	RECEITA_TERCEIROS	v2:	GRANDE_PORTE			
v3:	AUDITORIA_PUBLICA	v4:	AUDITORIA_BIG			
v5:	CONTROLE_GOV					
O:	CAPITALIZACAO_PLENA_	id:	ID_MUSEU			
v1	v2	v3	v4	v5	O	id
0	0	0	0	0	0	NZ2, NZ9, NZ20
0	1	0	0	0	0	NZ25
0	1	0	1	0	1	NZ4, NZ17
0	1	0	1	1	0	NZ1
1	0	0	0	0	0	NZ3, NZ7, NZ12, NZ14, NZ19, NZ24
1	0	0	1	1	1	NZ8
1	1	0	1	0	0	NZ5
1	1	0	1	1	1	NZ6, NZ11, NZ18, NZ22, NZ23
1	1	1	0	1	0	NZ10, NZ13, NZ15, NZ16, NZ21

Result(s):

RECEITA\_TERCEIROS{0}AUDITORIA\_BIG{1}CONTROLE\_GOV{0}+  
(NZ4,NZ17)

RECEITA\_TERCEIROS{1}AUDITORIA\_PUBLICA{0}CONTROLE\_GOV{1}  
(NZ6,NZ11,NZ18,NZ22,NZ23+NZ8)

RECEITA\_TERCEIROS{0}AUDITORIA\_BIG{1}CONTROLE\_GOV{0}+  
(NZ4,NZ17)

RECEITA\_TERCEIROS{1}AUDITORIA\_BIG{1}CONTROLE\_GOV{1}  
(NZ6,NZ11,NZ18,NZ22,NZ23+NZ8)

Fonte: Tosmana Version 1.54.

Segundo indicado no Quadro 38, duas equações diferentes contemplam as combinações de características que resultam no *outcome* [1], ou seja, na capitalização plena nos *heritage assets*. Tais equações podem ser apresentadas da seguinte forma:

$$1) b \cdot E \cdot f + B \cdot d \cdot F \rightarrow Y$$

$$2) b \cdot E \cdot f + B \cdot E \cdot F \rightarrow Y$$

Os termos presentes nas duas equações se assemelham, variando a condição D/d (ausência de auditoria conduzida por empresas/departamentos dedicados à auditoria para órgãos públicos [AUDITORIA\_PUBLICA]) que está presente apenas na primeira equação. Dessa maneira, tomando-se como base a segunda equação, que explicita melhor o que os casos que capitalizam os *heritage assets* possuem em comum, pode-se reestruturar a fórmula “tratando-a como uma

expressão algébrica convencional, uma soma dos produtos, fatorando as condições comuns” (RIHOUX; MUER, 2009, p. 58):

$$E \left\{ \begin{array}{l} b*f \rightarrow Y \\ B*F \rightarrow Y \end{array} \right.$$

Verifica-se, desse modo, que a característica “ser auditado por uma grande empresa” é o ponto em comum nos museus que contabilizaram de forma plena os seus *heritage assets*, sendo esta condição combinada com [a ausência de dependência de receitas de terceiros e de controle governamental, ou seja, a presença de controle independente] ou [a presença de dependência de receitas de terceiros e do controle governamental].

Assim, tem-se que a auditoria conduzida por grandes empresas caracteriza-se como fator de influência das escolhas contábeis realizadas para contabilização dos *heritage assets* e que levam à capitalização plena desses ativos pelos museus neozelandeses. Tal resultado, quando observado pelo ótica da NSI, pode estar relacionado ao fato de que grandes firmas, associadas com uma maior divulgação de informações, constituem fonte de pressões normativas para o cumprimento dos padrões contábeis, com capacidade, portanto, de influenciar as práticas adotadas, direcionando os museus para a capitalização de seus ativos (TOURON, 2005; FALKMAN; TAGESSON, 2008).

Cabe lembrar, ainda, que a Nova Zelândia foi o único país a apresentar relatórios de auditoria com ressalvas relativas à contabilização dos *heritage assets*, sendo um deles emitido por uma grande firma de auditoria, a qual destacou o fato de o museu não reconhecer os ativos que formam as suas coleções, bem como a despesa com depreciação a eles associada. As entidades dos demais países não apresentaram relatórios com ressalva, assim como também identificou a pesquisa de West e Carnegie (2010) na Austrália, de forma que é possível atribuir papel relevante à auditoria no contexto neozelandês.

Para análise dos casos que apresentaram o *outcome* [0], ou seja, que dizem respeito aos museus que não capitalizam ou que capitalizam seus ativos de forma parcial, realizou-se, primeiramente, a minimização sem os remanescentes lógicos (Quadro 39).

Quadro 39 – Características dos museus *versus* Não capitalização ou Capitalização mista – Nova Zelândia

Tosmana Report

Algorithm: Quine  
File: C:\Users\Notebook2\Downloads\QCA\NZ\_QCA.xml  
Settings:

Minimizing: 0  
including

Variable Settings:

Name	Thresholds
CAPITALIZACAO_PLENA	--
REGULAMENTACOES	--
RECEITA_TERCEIROS	--
GRANDE_PORTE	--
AUDITORIA_PUBLICA	--
AUDITORIA_BIG	--

Truth Table:

v1:	RECEITA_TERCEIROS	v2:	GRANDE_PORTE			
v3:	AUDITORIA_PUBLICA	v4:	AUDITORIA_BIG			
v5:	CONTROLE_GOV					
O:	CAPITALIZACAO_PLENA_	id:	ID_MUSEU			
v1	v2	v3	v4	v5	O	id
0	0	0	0	0	0	NZ2, NZ9, NZ20
0	1	0	0	0	0	NZ25
0	1	0	1	0	1	NZ4, NZ17
0	1	0	1	1	0	NZ1
1	0	0	0	0	0	NZ3, NZ7, NZ12, NZ14, NZ19, NZ24
1	0	0	1	1	1	NZ8
1	1	0	1	0	0	NZ5
1	1	0	1	1	1	NZ6, NZ11, NZ18, NZ22, NZ23
1	1	1	0	1	0	NZ10, NZ13, NZ15, NZ16, NZ21

Result(s):

GRANDE\_PORTE{0} \* AUDITORIA\_PUBLICA{0} \* AUDITORIA\_BIG{0} \* CONTROLE\_GOV{0} +  
(NZ2,NZ9,NZ20+NZ3,NZ7,NZ12,NZ14,NZ19,NZ24)

RECEITA\_TERCEIROS{0} \* AUDITORIA\_PUBLICA{0} \* AUDITORIA\_BIG{0} \* CONTROLE\_GOV{0} +  
(NZ2,NZ9,NZ20+NZ25)

RECEITA\_TERCEIROS{0} \* GRANDE\_PORTE{1} \* AUDITORIA\_PUBLICA{0} \* AUDITORIA\_BIG{1} \*  
CONTROLE\_GOV{1} +  
(NZ1)

RECEITA\_TERCEIROS{1} \* GRANDE\_PORTE{1} \* AUDITORIA\_PUBLICA{0} \* AUDITORIA\_BIG{1} \*  
CONTROLE\_GOV{0} +  
(NZ5)

RECEITA\_TERCEIROS{1} \* GRANDE\_PORTE{1} \* AUDITORIA\_PUBLICA{1} \* AUDITORIA\_BIG{0} \*  
CONTROLE\_GOV{1}  
(NZ10,NZ13,NZ15,NZ16,NZ21)

Fonte: Tosmana Version 1.54.

Com base no que mostra o Quadro 39, a equação lógica completa pode ser descrita da seguinte forma:

$$c*d*e*f + b*d*e*f + b*C*d*E*F + B*C*d*E*f + B*C*D*e*F \rightarrow Y$$

Assim, cada um dos cinco termos da fórmula indicam que o *outcome* [0] (não capitalização ou capitalização parcial) é observado em museus que combinam as seguintes características:

- não são de grande porte [GRANDE\_PORTE], não sofrem auditoria conduzida por empresas/departamentos dedicados à auditoria para órgãos públicos [AUDITORIA\_PUBLICA] ou por grandes empresas [AUDITORIA\_BIG] e não possuem controle governamental [CONTROLE\_GOV]; ou
- não possuem terceiros como a principal fonte de recursos [RECEITA\_TERCEIROS], não sofrem auditoria conduzida por empresas/departamentos dedicados à auditoria para órgãos públicos [AUDITORIA\_PUBLICA] ou por grandes empresas [AUDITORIA\_BIG] e não possuem controle governamental [CONTROLE\_GOV]; ou
- não possuem terceiros como a principal fonte de recursos [RECEITA\_TERCEIROS], são de grande porte [GRANDE\_PORTE], não sofrem auditoria conduzida por empresas/departamentos dedicados à auditoria para órgãos públicos [AUDITORIA\_PUBLICA], sofrem auditoria conduzida por grande empresa de auditoria [AUDITORIA\_BIG] e são de controle governamental [CONTROLE\_GOV]; ou
- possuem terceiros como a principal fonte de recursos [RECEITA\_TERCEIROS], são de grande porte [GRANDE\_PORTE], não sofrem auditoria conduzida por empresas/departamentos dedicados à auditoria para órgãos públicos [AUDITORIA\_PUBLICA], sofrem auditoria conduzida por grande empresa de auditoria [AUDITORIA\_BIG] e não são de controle governamental [CONTROLE\_GOV]; ou
- possuem terceiros como a principal fonte de recursos [RECEITA\_TERCEIROS], são de grande porte [GRANDE\_PORTE], sofrem

auditoria conduzida por empresas/departamentos dedicados à auditoria para órgãos públicos [AUDITORIA\_PUBLICA], não sofrem auditoria conduzida por grande empresa de auditoria [AUDITORIA\_BIG] e são de controle governamental [CONTROLE\_GOV].

Tendo em vista a complexidade da solução apresentada, da mesma forma como se procedeu na análise do *outcome* [1], realizou-se a minimização da configuração [0] com os remanescentes lógicos para obtenção de uma solução simplificada (Quadro 40).

Quadro 40 – Características dos museus *versus* Não capitalização ou Capitalização mista – Nova Zelândia (com remanescentes lógicos)

Tosmana Report						
Algorithm: Graph-based Agent						
File: C:\Users\Notebook2\Downloads\QCA\NZ_QCA.xml						
Settings:						
	Minimizing:	0				
	including	R				
Variable Settings:						
Name	Thresholds					
CAPITALIZACAO_PLENA	--					
REGULAMENTACOES	--					
RECEITA_TERCEIROS	--					
GRANDE_PORTE	--					
AUDITORIA_PUBLICA	--					
AUDITORIA_BIG	--					
Truth Table:						
v1:	RECEITA_TERCEIROS	v2:	GRANDE_PORTE			
v3:	AUDITORIA_PUBLICA	v4:	AUDITORIA_BIG			
v5:	CONTROLE_GOV					
O:	CAPITALIZACAO_PLENA_	id:	ID_MUSEU			
v1	v2	v3	v4	v5	O	id
0	0	0	0	0	0	NZ2, NZ9, NZ20
0	1	0	0	0	0	NZ25
0	1	0	1	0	1	NZ4, NZ17
0	1	0	1	1	0	NZ1
1	0	0	0	0	0	NZ3, NZ7, NZ12, NZ14, NZ19, NZ24
1	0	0	1	1	1	NZ8
1	1	0	1	0	0	NZ5
1	1	0	1	1	1	NZ6, NZ11, NZ18, NZ22, NZ23
1	1	1	0	1	0	NZ10, NZ13, NZ15, NZ16, NZ21
Result(s):						
AUDITORIA_BIG{0}+						
(NZ2,NZ9,NZ20+NZ3,NZ7,NZ12,NZ14,NZ19,NZ24+NZ10,NZ13,NZ15,NZ16,NZ21+NZ25)						
RECEITA_TERCEIROS{0}CONTROLE_GOV{1}+						

(NZ1)  
 RECEITA\_TERCEIROS{1}CONTROLE\_GOV{0}  
 (NZ3,NZ7,NZ12,NZ14,NZ19,NZ24+NZ5)

Fonte: Tosmana Version 1.54.

Os resultados que se apresentam no Quadro 40 indicam que o processo de minimização com a inclusão dos remanescentes lógicos foi capaz de produzir uma equação mais enxuta, que pode ser expressa conforme segue:

$$e + b * F * B * f \rightarrow Y$$

Assim, observa-se que [a ausência de auditoria conduzida por grandes empresas de auditoria] ou [a ausência de terceiros como a principal fonte de receitas combinada com a presença do controle governamental] ou [a presença de terceiros como a principal fonte de receitas combinada com o controle independente] implicam na não capitalização ou capitalização parcial dos *heritage assets*.

O primeiro termo da equação, então, está em linha com o que se observa na análise dos casos que possuem *outcome* [1], ou seja, que capitalizam os seus ativos, uma vez que há indicação da influência da presença da auditoria de grande porte na capitalização plena e da sua ausência na não capitalização ou abordagem mista.

Adicionalmente, ainda que o segundo termo, por representar apenas um caso, não possibilite maiores conclusões a respeito da amostra como um todo, o terceiro termo indica que museus que dependem de recursos de terceiros, mas são independentes, não contabilizam plenamente seus ativos. Pode-se considerar, portanto, que os fornecedores de recursos não exercem influência nas escolhas contábeis dos museus neozelandeses investigados que levem à capitalização plena dos *heritage assets*. O tipo de controle ou propriedade, por outro, parece ser uma característica capaz de influenciar o tratamento contábil adotado.

Pela perspectiva institucional, tal resultado pode ser explicado pelo fato de que organizações de um mesmo campo organizacional tendem a imitar umas às outras, sendo que pressões miméticas e normativas advindas desse campo impactam na adoção de determinadas práticas (MEZIAS, 1990; TOURON, 2005; BAKER; RENNIE, 2006; COLLIN et al., 2009). Assim, no contexto dos museus

independentes, o *outcome* [0] era esperado, tendo em vista não só a tendência de mimetismo na busca pela legitimidade e eliminação de incerteza, mas também a resistência da comunidade museal à contabilização dos *heritage assets* que acaba por influenciar as práticas contábeis adotadas nesse campo organizacional.

Conforme indicam Hooper, Kearins e Green (2005, p. 428), a comunidade museal, no contexto neozelandês, diferentemente dos organismos contábeis profissionais e governamentais, considera absurda a tentativa de se mensurar os itens de um museu através da atribuição de valores “como se tecido de cortina estivesse sendo medido, ou de se depreciar ativos com vidas úteis de milhões de anos”, bem como considera vulgar o esforço para “precificar o que é comercialmente inestimável”.

Por fim, tem-se a análise dos museus ingleses, sendo que, conforme descrito na Tabela 3 da seção 3.3 do capítulo de Metodologia, foram considerados 50 casos para realização da QCA, gerando-se a Tabela Verdade que é apresentada no Quadro 41.

Quadro 41 – Tabela verdade para QCA - Reino Unido

Truth Table:							
v1:	REGULAMENTACOES	v2:	RECEITA_TERCEIROS				
v3:	GRANDE_PORTE	v4:	AUDITORIA_PUBLICA				
v5:	AUDITORIA_BIG	v6:	CONTROLE_GOV				
O:	CAPITALIZACAO_PLENA	id:	ID_MUSEU				
v1	v2	v3	v4	v5	v6	O	id
0	0	0	0	0	0	C	UK5(1), UK9(0), UK10(1), UK18(0), UK20(0), UK24(0), UK27(0), UK28(1), UK40(0), UK42(0), UK43(0), UK50(1)
0	0	1	0	0	0	1	UK1, UK2, UK3, UK13, UK25, UK32, UK48
0	0	1	0	1	0	1	UK34, UK39
0	0	1	0	1	1	0	UK36, UK37
0	0	1	1	0	0	0	UK11
0	1	0	0	0	0	C	UK6(1), UK8(1), UK19(1), UK33(1), UK41(0), UK47(0), UK49(1)
0	1	0	0	1	0	1	UK7
0	1	1	0	0	0	C	UK21(1), UK38(0), UK44(1), UK46(1)
0	1	1	0	1	0	1	UK26
0	1	1	1	0	0	1	UK31
1	0	1	1	0	1	0	UK23
1	1	1	0	1	1	0	UK4
1	1	1	1	0	1	C	UK12(0), UK14(0), UK15(0), UK16(0), UK17(0), UK22(1), UK29(0), UK30(0), UK35(0), UK45(0)

Fonte: Tosmana Version 1.54.

Assim como na análise dos museus neozelandeses, a Tabela Verdade apresentou configurações contraditórias que foram solucionadas a partir da adoção

do critério de frequência para “orientação” dos resultados. Após os ajustes, foram realizadas as minimizações para o *outcome* [1], ou seja, para os casos que representam os museus que efetuam a plena contabilização dos *heritage assets* (Quadro 42).

Quadro 42 – Características dos museus *versus* Capitalização plena – Reino Unido

Tosmana Report								
Algorithm: Quine								
File: C:\Users\Notebook2\Downloads\QCA\UK_QCA.xml								
Settings:								
Minimizing:		1						
including								
Variable Settings:								
Name	Thresholds							
CAPITALIZACAO_PLENA	--							
REGULAMENTACOES	--							
RECEITA_TERCEIROS	--							
GRANDE_PORTE	--							
AUDITORIA_PUBLICA	--							
AUDITORIA_BIG	--							
CONTROLE_GOV	--							
Truth Table:								
v1:	REGULAMENTACOES			v2:	RECEITA_TERCEIROS			
v3:	GRANDE_PORTE			v4:	AUDITORIA_PUBLICA			
v5:	AUDITORIA_BIG			v6:	CONTROLE_GOV			
O:	CAPITALIZACAO_PLENA_			id:	ID_MUSEU			
v1	v2	v3	v4	v5	v6	O	id	
0	0	0	0	0	0	0	UK5, UK9, UK10, UK18, UK20, UK24, UK27, UK28, UK40, UK42, UK43, UK50	
0	0	1	0	0	0	1	UK1, UK2, UK3, UK13, UK25, UK32, UK48	
0	0	1	0	1	0	1	UK34, UK39	
0	0	1	0	1	1	0	UK36, UK37	
0	0	1	1	0	0	0	UK11	
0	1	0	0	0	0	1	UK6, UK8, UK19, UK33, UK41, UK47, UK49	
0	1	0	0	1	0	1	UK7	
0	1	1	0	0	0	1	UK21, UK38, UK44, UK46	
0	1	1	0	1	0	1	UK26	
0	1	1	1	0	0	1	UK31	
1	0	1	1	0	1	0	UK23	
1	1	1	0	1	1	0	UK4	
1	1	1	1	0	1	0	UK12, UK14, UK15, UK16, UK17, UK22, UK29, UK30, UK35, UK45	
Result(s):								
REGULAMENTACOES{0} * GRANDE_PORTE{1} * AUDITORIA_PUBLICA{0} * CONTROLE_GOV{0} + (UK1,UK2,UK3,UK13,UK25,UK32,UK48+UK21,UK38,UK44,UK46+UK26+UK34,UK39)								
REGULAMENTACOES{0} * RECEITA_TERCEIROS{1} * AUDITORIA_PUBLICA{0} * CONTROLE_GOV{0} + (UK6,UK8,UK19,UK33,UK41,UK47,UK49+UK7+UK21,UK38,UK44,UK46+UK26)								
REGULAMENTACOES{0} * RECEITA_TERCEIROS{1} * GRANDE_PORTE{1} * AUDITORIA_BIG{0} * CONTROLE_GOV{0} (UK21,UK38,UK44,UK46+UK31)								

Fonte: Tosmana Version 1.54.

A partir do que expõe o Quadro 42, o resultado da minimização lógica pode ser expresso da seguinte forma:

$$a * C * d * f + a * B * d * f + a * B * C * e * f \rightarrow Y$$

Sendo assim, o *outcome* [1], ou seja, a plena capitalização dos *heritage assets*, pode ser observado nos museus que reúnem as seguintes características:

- não estão sujeitos a regulamentações emitidas pelo Estado e seus agentes [REGULAMENTACOES], são de grande porte [GRANDE\_PORTE], não sofrem auditoria conduzida por empresas/departamentos dedicados à auditoria para órgãos públicos [AUDITORIA\_PUBLICA] e não são de controle governamental [CONTROLE\_GOV]; ou
- não estão sujeitos a regulamentações emitidas pelo Estado e seus agentes [REGULAMENTACOES], possuem terceiros como a principal de fonte de receitas [RECEITA\_TERCEIROS], não sofrem auditoria conduzida por empresas/departamentos dedicados à auditoria para órgãos públicos [AUDITORIA\_PUBLICA] e não são de controle governamental [CONTROLE\_GOV]; ou
- não estão sujeitos a regulamentações emitidas pelo Estado e seus agentes [REGULAMENTACOES], possuem terceiros como a principal de fonte de receitas [RECEITA\_TERCEIROS], são de grande porte [GRANDE\_PORTE], não sofrem auditoria conduzida por grandes empresas [AUDITORIA\_BIG] e não são de controle governamental [CONTROLE\_GOV].

Tendo em vista que a equação lógica completa apresenta três termos ou caminhos distintos para o resultado investigado e que estes contemplam configurações com todas as características investigadas, faz-se necessária a realização da minimização com os remanescentes lógicos para obtenção da equação reduzida (Quadro 43).

Quadro 43 – Características dos museus *versus* Capitalização plena – Reino Unido  
(com remanescentes lógicos)

Tosmana Report

Algorithm: Graph-based Agent  
File: C:\Users\Notebook2\Downloads\QCA\UK\_QCA.xml

Settings:

Minimizing:	1
including	R

Variable Settings:

Name	Thresholds
CAPITALIZACAO_PLENA	--
REGULAMENTACOES	--
RECEITA_TERCEIROS	--
GRANDE_PORTE	--
AUDITORIA_PUBLICA	--
AUDITORIA_BIG	--
CONTROLE_GOV	--

Truth Table:

v1:	REGULAMENTACOES	v2:	RECEITA_TERCEIROS
v3:	GRANDE_PORTE	v4:	AUDITORIA_PUBLICA
v5:	AUDITORIA_BIG	v6:	CONTROLE_GOV
O:	CAPITALIZACAO_PLENA_	id:	ID_MUSEU

v1	v2	v3	v4	v5	v6	O	id
0	0	0	0	0	0	0	UK5, UK9, UK10, UK18, UK20, UK24, UK27, UK28, UK40, UK42, UK43, UK50
0	0	1	0	0	0	1	UK1, UK2, UK3, UK13, UK25, UK32, UK48
0	0	1	0	1	0	1	UK34, UK39
0	0	1	0	1	1	0	UK36, UK37
0	0	1	1	0	0	0	UK11
0	1	0	0	0	0	1	UK6, UK8, UK19, UK33, UK41, UK47, UK49
0	1	0	0	1	0	1	UK7
0	1	1	0	0	0	1	UK21, UK38, UK44, UK46
0	1	1	0	1	0	1	UK26
0	1	1	1	0	0	1	UK31
1	0	1	1	0	1	0	UK23
1	1	1	0	1	1	0	UK4
1	1	1	1	0	1	0	UK12, UK14, UK15, UK16, UK17, UK22, UK29, UK30, UK35, UK45

Result(s):

REGULAMENTACOES{0}RECEITA\_TERCEIROS{1}+  
(UK6,UK8,UK19,UK33,UK41,UK47,UK49+UK7+UK21,UK38,UK44,UK46+UK26+UK31)

GRANDE\_PORTE{1}AUDITORIA\_PUBLICA{0}CONTROLE\_GOV{0}  
(UK1,UK2,UK3,UK13,UK25,UK32,UK48+UK21,UK38,UK44,UK46+UK26+UK34,UK39)

RECEITA\_TERCEIROS{1}CONTROLE\_GOV{0}+  
(UK6,UK8,UK19,UK33,UK41,UK47,UK49+UK7+UK21,UK38,UK44,UK46+UK26+UK31)

GRANDE\_PORTE{1}AUDITORIA\_PUBLICA{0}CONTROLE\_GOV{0}  
(UK1,UK2,UK3,UK13,UK25,UK32,UK48+UK21,UK38,UK44,UK46+UK26+UK34,UK39)

Conforme indicado no Quadro 43, duas equações diferentes possuem configurações que abarcam os casos de capitalização plena, sendo que elas podem ser representadas da seguinte forma:

$$1) a*B + C*d*f \rightarrow Y$$

$$2) B*f + C*d*f \rightarrow Y$$

Verifica-se, dessa forma, que ambas apresentam termos semelhantes, variando apenas a condição A/a (ausência de regulamentações emitidas pelo Estado e seus agentes [REGULAMENTACOES]), que está presente apenas na primeira equação. Adicionalmente, considerando-se que a segunda equação permite melhor visualização dos termos que são comuns aos museus que apresentam o *outcome* [1], tal fórmula minimizada pode ser reestruturada conforme segue:

$$f \left\{ \begin{array}{l} B \rightarrow Y \\ C*d \rightarrow Y \end{array} \right.$$

No caso inglês, portanto, a ausência de controle governamental, ou seja, a presença do controle independente, figura como condição necessária para a ocorrência do *outcome* [1], sendo combinado com as seguintes características: terceiros como a principal fonte de recursos [RECEITA\_TERCEIROS] ou grande porte [GRANDE\_PORTE] combinado com ausência de auditoria conduzida por empresas/departamentos dedicados à auditoria para órgãos públicos [AUDITORIA\_PUBLICA].

Neste contexto, o tipo de controle ou propriedade aparece como característica capaz de influenciar as escolhas contábeis realizadas, uma vez que o controle independente figura como condição necessária para a plena contabilização dos *heritage assets*. Esse resultado, por sua vez, difere do que se observa na Nova Zelândia, haja vista que na realidade inglesa a prática observada no campo organizacional não é de resistência à contabilização dos *heritage assets*.

Tal fato pode ser melhor compreendido quando são consideradas as características combinadas à presença de controle independente e que se referem, principalmente, à principal fonte de receita e porte, pois, quando a combinação de

condições é levada em consideração, verifica-se que, no âmbito dos museus independentes, a dependência de recursos de terceiros e o porte do museu parecem exercer influência na abordagem de capitalização adotada.

No que diz respeito aos terceiros como principal fonte de receitas, observa-se que, pela perspectiva institucional, fornecedores de recursos podem constituir uma fonte de pressão coercitiva, na medida em que, como responsáveis pelo financiamento e manutenção dos *heritage assets* administrados pelos museus, podem requerer maior evidenciação de tais elementos (CARPENTER; FERROZ, 1992; TOURON, 2005; FALKMAN; TAGESSON, 2008).

O porte, como já mencionado, também pode estar associado a pressões normativas, exercidas tanto porque nessas organizações os profissionais contábeis, em maior número, têm poder para influenciar a adoção plena da norma que trata da contabilização dos *heritage assets*, como porque museus de maior porte estão mais sujeitos ao escrutínio da mídia, fornecedores de recursos e da sociedade em geral (FALKMAN; TAGESSON, 2008; COLLIN et al., 2009).

Uma vez analisados os resultados relativos ao *outcome* [1], realizou-se o procedimento de minimização para análise dos casos de museus que não capitalizam seus *heritage assets* ou adotam a abordagem mista (*outcome* [0]). O Quadro 44 mostra os resultados obtidos.

Quadro 44 – Características dos museus *versus* Não capitalização ou Capitalização mista – Reino Unido

Tosmana Report	
Algorithm: Quine	
File: C:\Users\Notebook2\Downloads\QCA\UK_QCA.xml	
Settings:	
Minimizing:	0
including	
Variable Settings:	
Minimizing:	0
including	
Variable Settings:	
Name	Thresholds
CAPITALIZACAO_PLENA	--
REGULAMENTACOES	--
RECEITA_TERCEIROS	--
GRANDE_PORTE	--
AUDITORIA_PUBLICA	--
AUDITORIA_BIG	--
CONTROLE_GOV	--

Truth Table:								
v1:	REGULAMENTACOES	v2:	RECEITA_TERCEIROS					
v3:	GRANDE_PORTE	v4:	AUDITORIA_PUBLICA					
v5:	AUDITORIA_BIG	v6:	CONTROLE_GOV					
O:	CAPITALIZACAO_PLENA_	id:	ID_MUSEU					
v1	v2	v3	v4	v5	v6	O	id	
0	0	0	0	0	0	0	UK5, UK9, UK10, UK18, UK20, UK24, UK27,	UK28, UK40, UK42, UK43, UK50
0	0	1	0	0	0	1	UK1, UK2, UK3, UK13, UK25, UK32, UK48	
0	0	1	0	1	0	1	UK34, UK39	
0	0	1	0	1	1	0	UK36, UK37	
0	0	1	1	0	0	0	UK11	
0	1	0	0	0	0	1	UK6, UK8, UK19, UK33, UK41, UK47, UK49	
0	1	0	0	1	0	1	UK7	
0	1	1	0	0	0	1	UK21, UK38, UK44, UK46	
0	1	1	0	1	0	1	UK26	
0	1	1	1	0	0	1	UK31	
1	0	1	1	0	1	0	UK23	
1	1	1	0	1	1	0	UK4	
1	1	1	1	0	1	0	UK12, UK14, UK15, UK16, UK17, UK22, UK29,	UK30, UK35, UK45

Result(s):

REGULAMENTACOES{1} \* GRANDE\_PORTE{1} \* AUDITORIA\_PUBLICA{1} \* AUDITORIA\_BIG{0} \* CONTROLE\_GOV{1} +  
(UK12,UK14,UK15,UK16,UK17,UK22,UK29,UK30,UK35,UK45+UK23)

REGULAMENTACOES{1} \* RECEITA\_TERCEIROS{1} \* GRANDE\_PORTE{1} \* AUDITORIA\_PUBLICA{0} \* AUDITORIA\_BIG{1} \* CONTROLE\_GOV{1} +  
(UK4)

REGULAMENTACOES{0} \* RECEITA\_TERCEIROS{0} \* GRANDE\_PORTE{0} \* AUDITORIA\_PUBLICA{0} \* AUDITORIA\_BIG{0} \* CONTROLE\_GOV{0} +  
(UK5,UK9,UK10,UK18,UK20,UK24,UK27,UK28,UK40,UK42,UK43,UK50)

REGULAMENTACOES{0} \* RECEITA\_TERCEIROS{0} \* GRANDE\_PORTE{1} \* AUDITORIA\_PUBLICA{1} \* AUDITORIA\_BIG{0} \* CONTROLE\_GOV{0} +  
(UK11)

REGULAMENTACOES{0} \* RECEITA\_TERCEIROS{0} \* GRANDE\_PORTE{1} \* AUDITORIA\_PUBLICA{0} \* AUDITORIA\_BIG{1} \* CONTROLE\_GOV{1}  
(UK36,UK37)

Fonte: Tosmana Version 1.54.

Conforme indica o Quadro 44, o processo de minimização resultou em uma equação composta por cinco termos distintos, observados a seguir:

$$A^*C^*D^*e^*F + A^*B^*C^*d^*E^*F + a^*b^*c^*d^*e^*f + a^*b^*C^*D^*e^*f + a^*b^*C^*d^*E^*F \rightarrow Y$$

Assim, é possível afirmar que as combinações das seguintes características implicam no *outcome* [0], ou seja, na não contabilização ou contabilização parcial dos *heritage assets*:

- não estão sujeitos a regulamentações emitidas pelo Estado e seus agentes [REGULAMENTACOES], são de grande porte [GRANDE\_PORTE], sofrem auditoria conduzida por empresas/departamentos dedicados à auditoria para órgãos públicos [AUDITORIA\_PUBLICA] e são de controle governamental [CONTROLE\_GOV]; ou
- estão sujeitos a regulamentações emitidas pelo Estado e seus agentes [REGULAMENTACOES], têm terceiros como a principal fonte de receita [RECEITA\_TERCEIROS], são de grande porte [GRANDE\_PORTE], sofrem auditoria conduzida por grande empresa [AUDITORIA\_BIG] e são de controle governamental [CONTROLE\_GOV]; ou
- não estão sujeitos a regulamentações emitidas pelo Estado e seus agentes [REGULAMENTACOES], não possuem terceiros como a principal fonte de receita [RECEITA\_TERCEIROS], não são de grande porte [GRANDE\_PORTE], não sofrem auditoria conduzida por empresas/departamentos dedicados à auditoria para órgãos públicos [AUDITORIA\_PUBLICA] ou por grandes empresas [AUDITORIA\_BIG] e não são de controle governamental [CONTROLE\_GOV] ; ou
- não estão sujeitos a regulamentações emitidas pelo Estado e seus agentes [REGULAMENTACOES], não possuem terceiros como a principal fonte de receita [RECEITA\_TERCEIROS], são de grande porte [GRANDE\_PORTE], sofrem auditoria conduzida por empresas/departamentos dedicados à auditoria para órgãos públicos [AUDITORIA\_PUBLICA], e não são de controle governamental [CONTROLE\_GOV] ; ou
- não estão sujeitos a regulamentações emitidas pelo Estado e seus agentes [REGULAMENTACOES], não possuem terceiros como a principal fonte de receita [RECEITA\_TERCEIROS], são de grande porte [GRANDE\_PORTE], sofrem auditoria conduzida por grande empresa [AUDITORIA\_BIG] e são de controle governamental [CONTROLE\_GOV].

Tendo em vista que a fórmula completa apresenta-se de forma complexa, buscou-se uma equação mais enxuta a partir da minimização da configuração [0] com a inclusão dos remanescentes lógicos, tal como apresenta o Quadro 45.

Quadro 45 – Características dos museus *versus* Não capitalização ou Capitalização mista – Reino Unido (com remanescentes lógicos)

Tosmana Report								
Algorithm: Graph-based Agent								
File: C:\Users\Notebook2\Downloads\QCA\UK_QCA.xml								
Settings:								
	Minimizing:	0						
	including	R						
Variable Settings:								
Name	Thresholds							
CAPITALIZACAO_PLENA	--							
REGULAMENTACOES	--							
RECEITA_TERCEIROS	--							
GRANDE_PORTE	--							
AUDITORIA_PUBLICA	--							
AUDITORIA_BIG	--							
CONTROLE_GOV	--							
Truth Table:								
v1:	REGULAMENTACOES	v2:	RECEITA_TERCEIROS					
v3:	GRANDE_PORTE	v4:	AUDITORIA_PUBLICA					
v5:	AUDITORIA_BIG	v6:	CONTROLE_GOV					
O:	CAPITALIZACAO_PLENA_	id:	ID_MUSEU					
v1	v2	v3	v4	v5	v6	O	id	
0	0	0	0	0	0	0	UK5, UK9, UK10, UK18, UK20, UK24, UK27,	
UK28, UK40, UK42, UK43, UK50								
0	0	1	0	0	0	1	UK1, UK2, UK3, UK13, UK25, UK32, UK48	
0	0	1	0	1	0	1	UK34, UK39	
0	0	1	0	1	1	0	UK36, UK37	
0	0	1	1	0	0	0	UK11	
0	1	0	0	0	0	1	UK6, UK8, UK19, UK33, UK41, UK47, UK49	
0	1	0	0	1	0	1	UK7	
0	1	1	0	0	0	1	UK21, UK38, UK44, UK46	
0	1	1	0	1	0	1	UK26	
0	1	1	1	0	0	1	UK31	
1	0	1	1	0	1	0	UK23	
1	1	1	0	1	1	0	UK4	
1	1	1	1	0	1	0	UK12, UK14, UK15, UK16, UK17, UK22, UK29,	
UK30, UK35, UK45								
Result(s):								
CONTROLE_GOV{1}+								
(UK4+UK12,UK14,UK15,UK16,UK17,UK22,UK29,UK30,UK35,UK45+UK23+UK36,UK37)								
RECEITA_TERCEIROS{0}GRANDE_PORTE{0}+								
(UK5,UK9,UK10,UK18,UK20,UK24,UK27,UK28,UK40,UK42,UK43,UK50)								
RECEITA_TERCEIROS{0}AUDITORIA_PUBLICA{1}								
(UK11+UK23)								

Fonte: Tosmana Version 1.54.

Verifica-se, a partir do Quadro 45, que a minimização com os remanescentes lógicos também resultou em uma equação. Contudo, esta apresenta-se de forma mais simplificada, permitindo melhor visualização das condições suficientes ou necessárias para a ocorrência do *outcome* [0], ou seja, da não capitalização ou contabilização parcial dos *heritage assets*, conforme segue:

$$F + b*c + b*D \rightarrow Y$$

Dessa forma, pode-se afirmar que o *outcome* [0] é observado:

- em museus de controle governamental [CONTROLE\_GOV]; ou
- em museus que não possuem terceiros como a principal fonte de receitas [RECEITA\_TERCEIROS] e que não são de grande porte [GRANDE\_PORTE]; ou
- em museus que não possuem terceiros como a principal fonte de receitas [RECEITA\_TERCEIROS] e que possuem auditoria conduzida por empresas/departamentos dedicados à auditoria para órgãos públicos [AUDITORIA\_PUBLICA].

Destaca-se, nesse caso, a influência do tipo de controle ou propriedade nas escolhas que envolvem a capitalização dos *heritage assets*, observando-se pressões normativas e miméticas advindas do campo organizacional que resultam no não reconhecimento ou reconhecimento parcial desses ativos. Miméticas, pois, segundo indicam Tournon (2005), Baker e Rennie (2006) e Collin et al. (2009), organizações de um mesmo campo organizacional tendem a se assemelhar a outras entidades do mesmo campo, delimitado neste estudo como o setor museal de entidades cujo controle é governamental ou independente, com o objetivo de obterem similaridade competitiva e parecerem legítimas no seu campo ou criarem possibilidades de comparação – da mesma forma que, conforme indica Mezas (1990), o mimetismo tende a ocorrer em cenários de incerteza, característico do ambiente que envolve a contabilização dos *heritage assets*. E normativas porque, segundo Collin et al. (2009), pressões podem decorrer do fato de que boas práticas

do setor tendem a ser assumidas por todos os profissionais que atuam em um mesmo campo.

Parece, assim, que os gestores responsáveis por estas entidades, bem como os profissionais contábeis que nelas atuam, compartilham o mesmo posicionamento contrário à capitalização dos *heritage assets* explicitado pelo *The National Gallery* em trecho de nota explicativa já apresentado no item 4.2.3.

Ao mesmo tempo, ao se considerar o segundo termo da equação que implica no *outcome* [0], é possível afirmar que tais resultados estão em linha com o esperado, indicando que museus cuja principal parcela da receita advém de fontes próprias e que não são de grande porte não sofrem pressões dos fornecedores de recursos, bem como estão menos expostos a pressões da mídia, daqueles que financiam as atividades dos museus e do público em geral para adoção de práticas que resultem na capitalização plena dos ativos que estão sob seu controle (FALKMAN; TAGESSON, 2008; COLLIN et al., 2009).

A terceira configuração de características, por sua vez, também indica que museus não dependentes de recursos de terceiros apresentam *outcome* [0], sendo que essa condição é combinada com a presença de empresas de auditoria dedicadas ao setor público, revelando a possibilidade de existência de pressões miméticas exercidas pelos responsáveis pela auditoria, levando à adoção das práticas que predominam no setor de museus públicos, ou seja, a não capitalização ou capitalização parcial dos *heritage assets* (FALKMAN; TAGESSON, 2008; COLLIN et al., 2009).

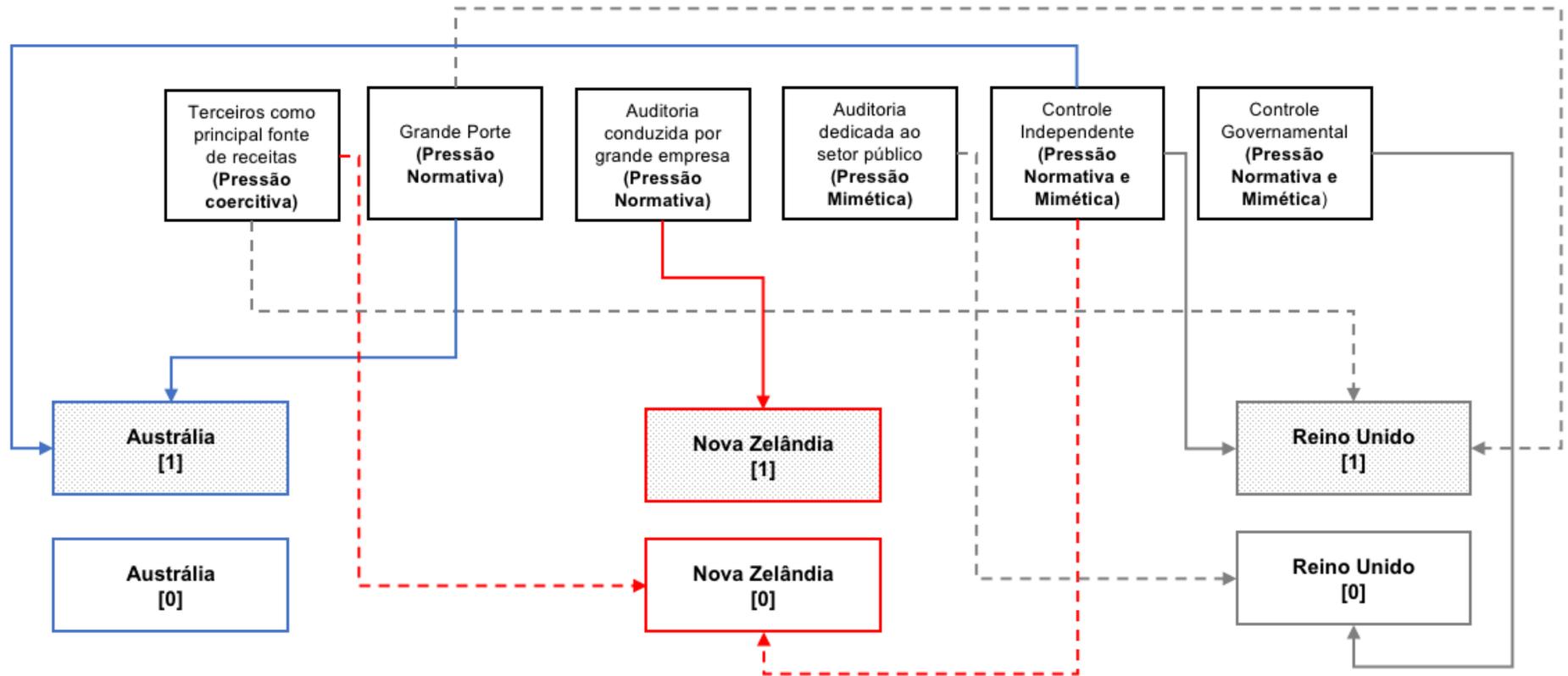
Uma vez realizada a análise individual de cada país, cabe mencionar que a QCA não foi realizada para Austrália, Nova Zelândia e Reino Unido de forma conjunta. Isso porque, como esperado em função dos diferentes posicionamentos quanto ao tratamento contábil dos *heritage assets*, a Tabela Verdade apresentou configurações contraditórias (APÊNDICE F), sendo que a eliminação dessas contradições por meio da adoção das estratégias utilizadas nos casos da Nova Zelândia e Reino Unido não fariam sentido, uma vez que isso resultaria na anulação das próprias características de cada país e faria prevalecer os países com maiores frequências, ou seja, com maior número de casos.

Optou-se, portanto, pela condução do teste sem a eliminação dos casos contraditórios, sendo que os resultados das quatro minimizações – (a) configuração [1] sem os remanescentes lógicos e com os remanescentes lógicos, e (b)

configuração [0] com os remanescentes lógicos e sem os remanescentes lógicos – estão apresentados no APÊNDICE G e indicam, principalmente para o *outcome* [1], uma série de equações diferentes, não sendo possível identificar condições necessárias ou suficientes para o resultado analisado, o que também é esperado em função dos cenários distintos observados nos três países investigados.

Tendo em vista os resultados discutidos, é possível avaliar que os fundamentos da NSI mostram-se válidos para a compreensão das escolhas contábeis no contexto desta pesquisa e dos casos investigados, cabendo ressaltar que as características apresentadas pelos museus podem torná-los mais ou menos suscetíveis a pressões coercitivas, normativas e miméticas, conforme revelaram as análises realizadas e conforme ilustra a Figura 3.

Figura 3 – Características versus Capitalização dos *heritage assets*



———— Característica (condição) necessária ou suficiente para a ocorrência do *outcome*

- - - - - Outras características (condições) presentes nas configurações

Fonte: Elaborada pela autora.

Quanto à generalização dos resultados obtidos, Berg-Schlosser et al. (2009, p. 12) indicam que a visão de generalização da QCA é mais modesta do que a da estatística inferencial. Ainda assim, indicam que

a partir de uma comparação sistemática de casos comparáveis, é possível formular proposições que podem ser aplicadas, com adequada cautela, a outros casos similares – ou seja, casos que compartilham um razoável número de características com aqueles que foram objeto da QCA.

Dessa forma, a partir do que expõe a Figura 3, e regatando-se o exposto no Quadro 18, as seguintes proposições acerca dos fatores institucionais capazes de influenciar o tratamento contábil dos *heritage assets* podem ser formuladas:

Quadro 46 – Proposições de Pesquisa

Características dos Museus	Tipo de Pressão	Tensões Institucionais	Comentários	Proposições
Sujeição a regulamentações que tratam da contabilização dos <i>heritage assets</i>	Coercitiva	Estado e seus agentes	Austrália e Reino Unido são os países cujas amostras são compostas por museus sujeitos a regulamentações emitidas pelo Estado e seus agentes e que reforçam as orientações presentes nas normas contábeis. Em ambos, essa característica não emergiu como condição suficiente ou necessária para a adoção de práticas que levassem à plena contabilização dos <i>heritage assets</i> .	<b>Proposição 1 (P1):</b> Pressões coercitivas advindas do Estado e seus agentes não influenciam o tratamento contábil dos <i>heritage assets</i> .
Dependência de recursos de terceiros	Coercitiva	Fornecedores de recursos	Por si só, a dependência de receitas de terceiros não figurou como condição suficiente ou necessária para a ocorrência do <i>outcome</i> [1]. De qualquer forma, observou-se que a combinação dessa condição com a característica “museu independente” implicou na plena capitalização dos <i>heritage assets</i> [1] no Reino Unido, enquanto a sua ausência combinada com a ausência da característica “grande porte” resultou no <i>outcome</i> [0].	<b>Proposição 2 (P2):</b> Pressões coercitivas advindas dos fornecedores de recursos influenciam o tratamento contábil dos <i>heritage assets</i> .
Tamanho	Normativa	Profissão contábil, representada pelos profissionais que atuam nos museus Mídia, financiadores e sociedade em geral	Na Austrália, a característica “grande porte” foi apontada como condição suficiente para a ocorrência do <i>outcome</i> [1]. No Reino Unido, por sua vez, essa característica, quando combinada com a condição “ausência de controle governamental” implicou na contabilização plena dos ativos investigados [1].	<b>Proposição 3 (P3):</b> Pressões normativas exercidas por profissionais contábeis, mídia, financiadores e sociedade em geral influenciam o tratamento contábil dos <i>heritage assets</i> .

Auditoria	Normativa	Profissão contábil, representada pelos profissionais das grandes empresas de auditoria	Na Nova Zelândia, a característica “auditoria conduzida por empresa de grande porte” figurou como condição necessária, sendo combinada com outras condições para a ocorrência do <i>outcome</i> [1]. Sua ausência, por sua vez, apareceu como suficiente para a verificação do <i>outcome</i> [0].	<b>Proposição 4 (P4):</b> Pressões normativas e miméticas exercidas pelos profissionais de auditoria influenciam o tratamento contábil dos <i>heritage assets</i> .
	Mimética	Profissão contábil, representada pelos profissionais que atuam em empresas/departamentos de auditoria dedicados ao setor público	No Reino Unido, a presença de auditoria conduzida por empresas/departamentos dedicados à auditoria para órgãos públicos, combinada com a ausência de dependência de recursos, figurou como condição suficiente para a verificação do <i>outcome</i> [0].	
Tipo de Controle ou Propriedade	Normativa	Profissionais que atuam no setor museal, principalmente seus administradores ( <i>trustees</i> )	Na Austrália, o controle independente figurou como condição suficiente para a ocorrência do <i>outcome</i> [1]. Na Nova Zelândia, por outro lado, essa característica, combinada com a dependência de recursos, mostrou-se suficiente para a ocorrência do <i>outcome</i> [0].	<b>Proposição 5 (P5):</b> Pressões normativas, exercidas pelos profissionais que atuam no setor museal, e miméticas, exercidas pelas entidades do mesmo campo organizacional, influenciam o tratamento contábil dos <i>heritage assets</i> .
	Mimética	Organizações do mesmo campo organizacional	No Reino Unido, a presença da condição “museu independente” figurou como condição necessária, que, combinada com outros fatores, implicou na plena contabilização dos <i>heritage assets</i> [1], enquanto a característica “controle governamental” mostrou-se suficiente para a ocorrência da não capitalização ou capitalização parcial destes ativos [0].	

Fonte: Elaborada pela autora.

Finalizada a análise dos resultados, a seção seguinte apresenta as considerações finais, bem como discute as possibilidades de estudos futuros que decorrem dos achados desta pesquisa.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contabilização dos *heritage assets* ainda é tema controverso na área contábil, uma vez que não existem definições claras sobre quais seriam os procedimentos mais adequados para o reconhecimento, mensuração e evidenciação desses ativos. Enquanto na literatura que trata do tema predominam aqueles que entendem que tais elementos possuem características que os impedem de serem contabilizados como outros ativos, ou seja, a partir do emprego de conceitos contábeis tradicionais, no ambiente regulador observam-se posicionamentos diversificados. Enquanto alguns países definem pela não contabilização dos *heritage assets*, tais como Estados Unidos e Canadá, outros, como Austrália, Nova Zelândia e Reino Unido, possuem normas que indicam que o reconhecimento deve ser realizado sempre que a mensuração desses ativos puder ser feita de forma confiável e a um custo compatível com os benefícios gerados pela disponibilização dessas informações.

Diante disso, em busca de uma melhor compreensão acerca das práticas atualmente adotadas, a realidade dos países cujas normas requerem o reconhecimento dos *heritage assets* foi o foco desta pesquisa, sendo investigadas as seguintes dimensões: (a) abordagem de capitalização dos *heritage assets*; (b) reconhecimento inicial - compra; (c) reconhecimento inicial - doação; (d) reconhecimento inicial - aquisição em períodos anteriores; (e) mensuração subsequente - modelo de custo ou reavaliação; (f) mensuração subsequente - depreciação; (g) mensuração subsequente - *impairment*; (h) mensuração subsequente - procedimentos adotados para reavaliação; e (i) informações adicionais evidenciadas.

No que diz respeito à abordagem de capitalização, observou-se posicionamentos distintos entre os países. Na Austrália, predominam os museus que optaram pela capitalização plena dos *heritage assets* (92,9%), enquanto na Nova Zelândia apenas 44,0% dos museus declarou reconhecer plenamente esses ativos, e no Reino Unido a prevalência foi de museus que indicaram adotar a abordagem mista (46,8%), sendo seguidos por aqueles que não reconhecem esses elementos (27,5%).

Considerando-se os ativos capitalizados, os resultados da pesquisa revelaram que nos três países foco do estudo o valor do custo é o utilizado para o

reconhecimento inicial, seguindo-se, portanto, o que orienta as normas. De qualquer forma, diferenças foram verificadas quando se considera que, na Austrália, 45,2% das entidades determinam alguma condição relacionada a limites de valores ou relevância para a contabilização desses ativos, o que não se observou na Nova Zelândia e no Reino Unido, onde esses percentuais são de 5,6% e 18,5%, respectivamente. Assim, o *I index ajustado* foi de 0,50, indicando que não há uniformidade dos países quanto a esse aspecto.

Para os ativos doados, por sua vez, observou-se que, enquanto 73,8% dos museus australianos informaram realizar a contabilização desses bens, esse número foi menor entre museus neozelandeses (38,9%) e ingleses (54,8%). Nesses dois casos, organizações que informaram não reconhecer os ativos quando estes foram adquiridos por meio de doações correspondem a 27,8% e 26,6% da amostra que capitaliza os *heritage assets*, respectivamente, o que resultou em uma capitalização parcial por parte desses museus. Em função disto, foi possível constatar que também quanto a este item os museus apresentam diferenças que são estatisticamente significativas (sig.0,001).

Entre os museus que informaram capitalizar os ativos recebidos em doação, o valor justo é utilizado. De qualquer forma, ainda que os três países se assemelhem quanto a esse ponto, foi possível notar que diferenças surgiram quando as bases de mensuração adotadas foram consideradas. Nesse caso, verificou-se que na Austrália a preferência foi pela avaliação fornecida por avaliadores externos (22,6%), enquanto na Nova Zelândia não foi possível identificar uma base predominante, pois poucos museus forneceram essas informações, e no Reino Unido as avaliações realizadas por membros internos (administradores e curadores) foram as mais citadas (38,2%), seguidas pela utilização do valor de mercado para itens idênticos ou similares (22,1%).

Além do reconhecimento inicial em função de compras e doações, foi possível observar que alguns museus apresentam informações sobre a maneira como ativos adquiridos em momentos anteriores à implantação das normas foram contabilizados. Isso porque considerando-se que muitos ativos podem estar em poder de museus há décadas ou séculos, é natural que essas entidades também precisem definir e informar a maneira como tais bens foram incorporados à contabilidade no momento presente.

Nesse cenário, tendo em vista que as normas contábeis que tratam da contabilização dos *heritage assets* estão em discussão e implantação nos países investigados há anos, essas informações não foram disponibilizadas por todos os museus, mas apenas por aqueles que realizaram inclusões no período de investigação. No caso desses museus, que operam na Nova Zelândia e Reino Unido, a avaliação fornecida por avaliadores externos foi a base de mensuração mais citada, sendo utilizada por 40,0% e 41,7% dos museus que divulgaram essa informação nos dois países, respectivamente.

Já com relação à avaliação subsequente, constatou-se que os cenários são distintos nos países analisados (*I index ajustado* de 0,23), sendo essas diferenças estatisticamente significativas (sig. 0,000). Isso ocorre porque, enquanto os museus australianos caminharam para uma uniformidade, com 97,6% dos museus informando adotar o modelo de reavaliação (*H index* de 0,95), os museus neozelandeses e ingleses indicaram adotar tanto o modelo de custo como o modelo de reavaliação, ainda que com preferência pelo primeiro, que representou 61,1% e 87,1% da amostra, respectivamente.

Cabe mencionar que de um total de 108 museus ingleses que reconheceram total ou parcialmente seus *heritage assets*, 15 deles apresentaram justificativa para a adoção do modelo de custo, sendo as principais: “O custo da reavaliação é incompatível com os benefícios gerados pela informação” (46,7%) e “Valores atribuídos a partir de reavaliações são subjetivos e não podem ser obtidos de forma fácil ou confiável” (33,3%).

Ainda no que diz respeito ao reconhecimento subsequente, a pesquisa procurou investigar as práticas relativas à depreciação, ao teste de *impairment* e às metodologias e procedimentos adotados para a definição do *fair value* entre os museus optantes pelo modelo de reavaliação.

Com relação à depreciação, os resultados indicaram relativa convergência entre as práticas adotadas (*I index ajustado* de 0,69), sendo que, ainda assim, as diferenças mostraram-se estatisticamente significativas (sig. 0,020). Isso pode ser explicado pelo fato de que Austrália, novamente, apresentou diferenças quanto aos demais países, uma vez que possui a maior proporção de museus que informou depreciar seus ativos (35,7%). Na Nova Zelândia e Reino Unido, por outro lado, os museus apresentaram semelhanças dentro de cada país, pois, em sua maioria (88,9% e 83,1%), informaram não depreciar os *heritage assets*.

Entre os museus que optaram pela depreciação desses elementos, por sua vez, observou-se harmonização quanto ao método adotado, pois entre aqueles que apresentaram essa informação, predominou a utilização do método linear, citado por 80,0% dos museus australianos e 52,4% dos museus ingleses. Já quanto à vida útil estabelecida para a depreciação desses ativos, não foi possível identificar um padrão, na medida em que o nível de detalhamento e os tipos de *heritage assets* eram distintos. Essa diversidade pode ser ilustrada a partir do fato de que museus que operam na Austrália, por exemplo, indicam vidas úteis que chegam a até 5000 anos.

Considerando-se o número representativo de museus que optou pela não depreciação dos *heritage assets*, entendeu-se que era relevante buscar as explicações apresentadas para tal escolha. Dessa forma, foi possível observar que, entre os museus australianos que depreciam seus ativos, 25,9% não o fazem por entender que o valor da depreciação não é material, tendo em vista a vida útil muito longa dos *heritage assets*. Entre os museus neozelandeses e ingleses, por sua vez, predominam aqueles que indicaram a impossibilidade de definir a vida útil de tais bens, correspondendo a 31,3% e 33,0%, respectivamente.

A apresentação de informações relacionadas ao teste de *impairment*, por sua vez, foi limitada, estando ausente em 57,6% do total da amostra. Entre os museus que evidenciaram essa informação, predominaram aqueles que indicaram que os *heritage assets* eram revisados para a verificação de *impairment* regularmente, sendo esta realidade observada nos três países. Dessa forma, quanto a este aspecto, Austrália, Nova Zelândia e Reino Unido tendem a se assemelhar (*I index ajustado* de 0,72).

Por fim, ainda na dimensão que envolve a mensuração subsequente, é possível afirmar que um dos aspectos que apresenta maior diversidade está relacionado à forma como os museus investigados mensuram o *fair value* dos ativos reavaliados, sendo essas diferenças observadas na regularidade com que as reavaliações são realizadas, nas bases de mensuração utilizadas, na abrangência e no envolvimento de profissionais independentes nesse processo.

Quando à regularidade com que os ativos são reavaliados, foi possível observar que tanto entre museus australianos quanto neozelandeses predominam aqueles que informaram reavaliar seus *heritage assets* a cada 4 ou 5 anos, representando 39,0% e 71,4% da amostra, respectivamente. Entre os museus

ingleses, por outro lado, prevaleceram aqueles que informaram adotar reavaliações anuais (31,3%), embora 43,8% não tenham apresentado essa informação. De qualquer forma, considerando-se que nos 3 países o período de reavaliação adotado variou de 1 ano até mais de 5 anos, o *I index ajustado* de 0,21 indicou pouca convergência quanto a esse aspecto, assim como o *H index* calculado para análise dos museus em cada um dos países.

As bases de reavaliação informadas também foram heterogêneas, sendo diversas possibilidades observadas na Austrália, Nova Zelândia e Reino Unido. No que diz respeito a esse aspecto, os museus se assemelharam por empregar, principalmente, o valor de mercado para itens idênticos ou similares, que foi citado por 73,2%, 71,4% e 43,8% dos museus que reavaliam seus *heritage assets* em cada um dos países citados, respectivamente. O julgamento profissional, por sua vez, foi a segunda base mais citada pelos museus pesquisados.

Adicionalmente, considerando-se que os métodos podem ser empregados de forma conjunta, verificou-se que o valor de mercado com a realização de pequenos ajustes figurou como o método mais utilizado pelos museus australianos (26,8%), neozelandeses (42,9%) e ingleses (43,8%), sendo que, na Austrália, esse método também foi utilizado em combinação com o julgamento profissional em 17,1% das entidades, o que indica que os avaliadores precisaram fazer ajustes significativos no valor de mercado para chegar ao *fair value* do bem mensurado, especificamente. Além disso, no Reino Unido, a utilização do julgamento profissional, ou seja, a mensuração com base nas experiências e conhecimentos dos avaliadores, foi citada por 18,8% dos museus.

Já com relação à participação dos avaliadores externos, os dados da pesquisa revelaram que, enquanto nos museus australianos e neozelandeses a participação de profissionais externos às organizações prevalece (95,1% e 100,0%, respectivamente), no Reino Unido tem-se tanto a participação de avaliadores externos (56,3%) quanto a avaliação realizada por membros internos, representados pelos administradores ou curadores dos museus (43,8%).

Por fim, ainda no que diz respeito à reavaliação dos *heritage assets*, constatou-se que entre museus australianos, principalmente, 36,6% dos entidades adotaram o método de amostragem para determinação do *fair value*. Em linhas gerais, tem-se que, a partir desse procedimento, apenas itens cujos valores foram considerados relevantes foram avaliados individualmente, sendo que para o restante

realizou-se uma avaliação por amostragem com os valores extrapolados para toda a coleção. Sobre esse ponto, cabe destacar que os museus informaram buscar apoio de profissionais da área de estatística para desenvolver modelos para seleção dos itens a serem avaliados.

Finalmente, considerando-se que, além das informações contábeis, os museus investigados podem realizar outras divulgações sobre os *heritage assets* que administram, realizou-se a verificação das informações qualitativas e quantitativas divulgadas. A partir disso, constatou-se um pequeno número de informações evidenciadas pelos museus australianos e neozelandeses e um maior volume de informações qualitativas, quantitativas monetárias e não monetárias presentes nas demonstrações contábeis dos museus ingleses.

Entre os museus que operam na Austrália, 11,9% apresentaram informações relativas à descrição das coleções, sendo este item presente nas demonstrações de apenas 2 museus da Nova Zelândia (8,0%) e de 33,9% dos museus do Reino Unido. Além disso, principalmente neste último país, foram observadas informações relativas ao tamanho das coleções (quantidades físicas) e unidades adquiridas no período (26,3%) e sobre os valores para fins de seguro dos *heritage assets* (8,2%).

Adicionalmente, é possível destacar, entre as informações apresentadas pelos museus ingleses, aquelas relativas à proporção de *heritage assets* capitalizados pelas entidades que optaram pela capitalização mista, uma vez que tais dados permitem identificar uma parcela mínima de ativos reconhecidos. O museu inglês *Victoria and Albert Museum*, por exemplo, informou ter capitalizado 1% da sua coleção formada por 2.320.267 objetos e obras de arte, bem como 1.078.805 itens de biblioteca e 898 coleções de arquivo.

Já entre os museus que capitalizaram seus *heritage assets* de forma parcial ou que optaram pelo não reconhecimento desses ativos, buscou-se verificar as justificativas apresentadas para tais escolhas. Sob esse aspecto, argumentos relacionados ao fato de que as informações não estavam disponíveis e de que os custos envolvidos na avaliação não eram compatíveis com os benefícios gerados para os usuários foram identificados em 56,3% dos museus, enquanto 43,1% indicou não capitalizar plenamente seus ativos por entender que informações não estavam disponíveis e/ou não poderiam ser obtidas de maneira confiável por meio das técnicas de mensuração comumente utilizadas para outros ativos.

Além dessas justificativas, foram reportadas dificuldades relacionadas ao tamanho das coleções (9,7%), bem como o entendimento de que qualquer avaliação de base financeira poderia distorcer o valor e a significância cultural dos *heritage assets* (8,3%) e de que dadas as suas características, as coleções não poderiam ser avaliadas por um valor que fariam sentido para os usuários das demonstrações contábeis (6,3%).

Principalmente com relação ao tamanho, é preciso observar que algumas entidades possuem coleções compostas por milhões de itens, como é o caso do *Natural History Museum*, que informou possuir cerca de 80 milhões de objetos.

Entre essas e outras justificativas apresentadas, cabe mencionar a citação de dois museus acerca da impossibilidade de mensuração de coleções consideradas culturalmente sensíveis. Esses museus detêm, entre as suas coleções, itens como “restos humanos”, o que permite que se tenha uma dimensão da complexidade envolvida na atribuição de valores financeiros aos *heritage assets*.

Assim, os resultados da pesquisa revelaram que, na Austrália, predominam os museus que optaram pelo pleno reconhecimento desses ativos, adotando o modelo de reavaliação para mensuração subsequente e evidenciando pequena quantidade de informações adicionais nas notas explicativas. No Reino Unido, por sua vez, verificou-se a prevalência dos museus que reconheceram parcialmente ou não reconheceram seus *heritage assets*, sendo maior a quantidade de informações complementares aos dados contábeis. Na Nova Zelândia, por fim, constatou-se a existência de um cenário intermediário, com metade dos museus capitalizando plenamente os seus ativos, enquanto a outra metade não os reconheceu ou adotou a abordagem mista. Além disso, nesse país foi verificada a predominância do modelo de custo, assim como no Reino Unido, e um baixo volume de informações adicionais divulgadas, tal como na Austrália.

Desta maneira, é possível observar que ainda que as normas que orientem a contabilização dos *heritage assets* sejam, em essência, iguais, verificou-se que as práticas adotadas pelos museus apresentaram-se de maneira diversificada em cada um dos países investigados. Da mesma forma, foram diversos os tratamentos contábeis observados entre os museus de um mesmo país. Isso é possível porque, considerando o que estabelecem as normas, essas entidades podem efetuar escolhas que acabam por levar à adoção de diferentes métodos e resultam, assim,

em diferentes informações disponibilizadas aos usuários das demonstrações contábeis.

Os museus australianos, ao que parece, ignoram as críticas presentes na literatura, e apresentadas neste estudo, acerca dos problemas que podem advir do reconhecimento dos *heritage assets*. Apesar das limitações indicadas para as bases de mensuração utilizadas, essas entidades empregaram métodos que permitiram não só o reconhecimento inicial desses ativos, mas também a sua mensuração subsequente pelo *fair value*. Por outro lado, a realidade neozelandesa e, principalmente, a inglesa, desafiam o entendimento inicial do IPSASB, relatado no seu *Consultation Paper*, de que as características específicas dos *heritage assets* não devem impedir que estes sejam tratados da mesma forma que outros ativos.

Tendo em vista esse cenário de diversidade, mesmo frente a normas contábeis semelhantes, torna-se relevante refletir sobre os fatores capazes de exercer influência no tratamento contábil dispensado aos *heritage assets*. Para tanto, o presente estudo propôs a análise do tema considerando os fundamentos da Teoria Institucional e, mais especificamente, da NSI. Assim, partindo do entendimento de que fatores do ambiente institucional são capazes de exercer pressões que direcionam as entidades para adoção de determinadas práticas e de que as características de tais entidades podem torná-las mais ou menos suscetíveis a estas pressões, foram investigados os seguintes aspectos associados a pressões coercitivas, normativas e miméticas: (a) Sujeição a regulamentações que tratam da contabilização dos *heritage assets*; (b) Dependência de recursos de terceiros; (c) Tamanho; (d) Auditoria; e (e) Tipo de Controle ou Propriedade.

A fim de caracterizar a relação entre tais características dos museus investigados e a abordagem de capitalização dos *heritage assets*, a csQCA foi empregada, permitindo a identificação de condições suficientes ou necessárias para a ocorrência do *outcome* [1], correspondente aos museus que capitalizaram plenamente seus *heritage assets*, e [0], atribuído para aqueles que não capitalizaram esses ativos ou os reconheceram de forma parcial.

No contexto australiano, as características “Grande Porte” e “Controle Independente”, associadas com pressões normativas e miméticas, figuraram como condições suficientes para a ocorrência do resultado ou *outcome* [1], ou seja, a plena capitalização dos *heritage assets*, sendo que não foi possível realizar a csQCA

para o resultado [0] devido ao pequeno número de museus que capitalizaram parcialmente seus *heritage assets*.

Na Nova Zelândia, por sua vez, a característica “Auditoria conduzida por empresa de grande porte”, associada com pressões normativas, foi observada como condição necessária para a ocorrência do resultado ou *outcome* [1], enquanto o “Controle Independente”, combinado com a “Dependência de Recursos de Terceiros”, mostrou-se suficiente para a ocorrência do *outcome* [0], revelando a presença de pressões normativas e miméticas que podem ter levado ao reconhecimento parcial ou à não capitalização dos *heritage assets*, conforme entendimento prevalecente no campo organizacional dos museus independentes.

No Reino Unido, por fim, a característica “Controle Independente” apareceu como condição necessária que, combinada com a “Dependência de Recursos de Terceiros” ou “Grande Porte”, implicou na ocorrência do resultado ou *outcome* [1], indicando a possibilidade de presença de pressões normativas e miméticas capazes de influenciar a adoção das práticas relacionadas à plena capitalização dos *heritage assets*.

Por outro lado, o controle governamental mostrou-se como condição suficiente para a ocorrência do *outcome* [0], indicando que, possivelmente, pressões normativas e miméticas influenciam a não capitalização ou capitalização parcial dos *heritage assets* dos museus que atuam no setor público. Ao mesmo tempo, a ausência das condições “Dependência de Recursos de Terceiros” e “Grande Porte”, bem como a ausência da “Dependência de Recursos de Terceiros” combinada com a “Auditoria realizada por empresas/departamentos dedicados à auditoria para órgãos públicos” também resultaram na não capitalização ou capitalização parcial dos ativos investigados. Tal fato pode ser um indicativo de que museus não dependentes de recursos de terceiros e que não são de grande porte sofrem menores pressões para a plena capitalização dos *heritage assets*, sendo possível supor que o mesmo ocorre com museus que têm como fonte principal de recursos as suas receitas próprias e são auditados por departamentos governamentais, uma vez que esses auditores podem estar exercendo pressões miméticas para adoção da prática prevalecente no setor, ou seja, a capitalização parcial ou não capitalização dos *heritage assets*.

Assim, das cinco características inicialmente associadas com as pressões coercitivas, normativas e miméticas, apenas uma delas (Sujeição a regulamentações

que tratam da contabilização dos *heritage assets*) não figurou nas configurações de condições investigadas, o que permite supor que o Estado e seus agentes, a partir da emissão de regulamentações que reforçam as orientações contidas nas normas contábeis da Austrália e Reino Unido, não exerceram influência sobre o tratamento contábil adotado.

Destes resultados, emergiram as proposições de pesquisa apresentadas no Quadro 46 e que indicam que principalmente as pressões normativas e miméticas podem estar exercendo influência na forma como os *heritage assets* são reconhecidos, mensurados e evidenciados. As principais tensões institucionais responsáveis por estas pressões seriam, então, profissionais contábeis e mídia, financiadores e sociedade em geral, associados com pressões normativas sobre as entidades de grande porte para a plena capitalização dos ativos; profissionais de auditoria que atuam em grandes firmas e que possuem poder para exercer pressões normativas para maior evidenciação de informações, também associados com a total capitalização; e profissionais que atuam no setor museal e entidades do mesmo campo organizacional, exercendo pressões normativas e miméticas para a adoção das práticas legitimadas no campo de atuação das entidades.

De forma geral, tendo em vista os achados desta pesquisa, foi possível verificar que o tratamento contábil dos *heritage assets* é tema controverso não apenas na literatura, mas também entre as entidades detentoras destes bens. Isso porque, não obstante o entendimento dos órgãos reguladores explicitado nas normas contábeis já emitidas, e que preveem a contabilização destes ativos, museus neozelandeses e ingleses revelaram não seguir tais orientações de forma plena, enquanto museus australianos recorreram a critérios por vezes subjetivos e arbitrários a fim de atender tais regulamentações, prejudicando a qualidade das informações divulgadas.

Este descolamento entre o que está prescrito e a prática pode ser um indicativo de que a Contabilidade, por propor para os *heritage assets* o mesmo tratamento empregado a outros ativos, ainda não conseguiu fornecer respostas definitivas para o problema em pauta. Tal como indicaram West e Carnegie (2010), existem limites pragmáticos de aplicação das técnicas e conceitos contábeis convencionais neste contexto específico.

Foi possível verificar, ainda, que além de observar os limites práticos relatados pelos museus e expostos nesta pesquisa, faz-se necessário compreender que fatores institucionais devem ser levados em consideração, pois são importantes tanto no desenvolvimento quanto na disseminação de padrões contábeis (BOOLAKY; SOOBAROYEN, 2017). Isso implica assumir que, assim como evidenciaram os resultados deste estudo, elementos de tensão institucional são capazes conduzir as práticas das entidades em um determinado ambiente organizacional.

Sendo assim, os resultados deste estudo contribuem para o avanço deste processo de reflexão sobre os padrões vigentes e suas limitações, destacando-se que é preciso reconhecer que, tanto quanto as características peculiares dos *heritage assets*, a realidade das entidades que os administram em benefício da sociedade deve ser considerada.

Adicionalmente, os achados desta pesquisa podem revelar oportunidades de estudos futuros em duas frentes principais, sendo a primeira delas relacionada à contabilização dos *heritage assets*, e a segunda relativa à utilização dos *insights* da NSI para compressão das escolhas contábeis.

No que diz respeito à primeira frente, vislumbram-se as seguintes possibilidades:

- a) investigação das práticas adotadas para capitalização dos *heritage assets* em outros países cujas normas também requerem a contabilização desses ativos;
- b) análise das técnicas e procedimentos adotados para a mensuração dos *heritage assets* em museus que adotam o modelo de reavaliação, uma vez que os resultados relativos aos museus australianos, principalmente, revelaram o desenvolvimento de uma gama diversificada de metodologias que merece maior atenção;
- c) investigação das principais motivações dos gestores (*trustees*) dos museus para a capitalização plena dos *heritage assets* e evidenciação desses ativos por meio das demonstrações contábeis;
- d) exame das informações adicionais divulgadas de forma voluntária, não apenas nas demonstrações contábeis, mas também dos Relatórios Anuais, na medida em que estas podem revelar quais, na percepção

dessas entidades, são as informações de divulgação prioritária para os *stakeholders*; e

- e) desenvolvimento de um indicador capaz de representar as escolhas contábeis nas três dimensões principais: reconhecimento inicial, mensuração subsequente e evidenciação de informações adicionais, que poderia, então, ser utilizado na fsQCA.

Já na segunda frente, ainda é possível avançar nesta pesquisa, identificando, por exemplo, outras tensões institucionais capazes de influenciar as escolhas que envolvem a contabilização dos *heritage assets*. Adicionalmente, estudos semelhantes a esses podem ser desenvolvidos para investigação da realidade de outras entidades detentoras desses ativos.

Por fim, pode-se considerar a possibilidade de adoção da mesma metodologia empregada nesta pesquisa para realização de estudos que envolvam outras normas contábeis, sejam elas aplicáveis ao setor público ou privado, bem como a ampliação deste estudo a partir das proposições apresentadas, que podem abrir caminho para investigações futuras que considerem uma amostra maior e o emprego de outras técnicas, principalmente de natureza quantitativa.

## REFERÊNCIAS

- ADAM, Berit; MUSSARI, Riccardo; JONES, Rowan. The diversity of accrual policies in local government financial reporting: an examination of infrastructure, art and heritage assets in Germany, Italy and the UK. **Financial Accountability & Management**, v. 27, n. 2, 2011, p. 107-133.
- ADHIKARI, Pawan; KURUPPU, Chamara; MATILAL, Sumohon. Dissemination and institutionalization of public sector accounting reforms in less developed countries: A comparative study of the Nepalese and Sri Lankan central governments. **Accounting Forum**, n. 37, 2013, p. 213-230.
- ALEXANDER, Victoria D. Pictures at an Exhibition: Conflicting Pressures in Museums and the Display of Art. **American Journal of Sociology**, v. 101, n. 4, 1996, p. 797-839.
- AMBROSE, Timothy; PAINE, Crispin. **Museum Basics**. 3. ed. New York: Routledge, 2012.
- AUSTRALIAN ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **AASB 116: Property, Plant and Equipment**. Victoria: AASB, 2015. Disponível em: <[http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB116\\_08-15\\_COMPoct15\\_01-18.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB116_08-15_COMPoct15_01-18.pdf)>. Acesso em: 22 nov. 2015.
- AVERSANO, Natalia; CHRISTIAENS, Johan. Governmental financial reporting of heritage assets. **Financial Accountability & Management**, v. 30, n. 2, 2014, p. 150-174.
- AVERSANO, Natalia; FERRONE, Caterina. The accounting problem of heritage assets. **Advanced Research in Scientific Areas 2012**. Disponível em: <<http://www.arsa-conf.com>>. Acesso em: 28 jun. 2014.
- BAKER, Ron; RENNIE, Morina D. Forces leading to the adoption of accrual accounting by the Canadian Federal Government: an institutional perspective. **Canadian Accounting Perspectives**, v. 5, n. 1, 2006, p. 83-112.
- BARBOSA NETO, João E.; COLAUTO, Romualdo D. Teoria Institucional: estudo bibliométrico em anais de congressos e periódicos científicos. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 10, n. 18, 2010, p. 63-74.
- BARKER, Patricia. Heritage Assets can accounting do better? **Accountancy Ireland**, v. 38, n. 4, 2006.
- BARTON, Allan D. Accounting for public heritage facilities: assets or liabilities of the government? **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 13, n. 2, 2000, p. 219-235.

BARTON, Allan. The conceptual arguments concerning accounting for public heritage assets: a note. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 18, n. 3, 2005, p. 434-440.

BERG-SCHLOSSER, Dirk; MEUR, Gisèle De; RIHOUX, Benoît; RAGIN, Charles C. Qualitative Comparative Analysis (QCA) as an approach. In: RIHOUX, Benoît; RAGIN, Charles C. **Configurational comparative methods: Qualitative Comparative Analysis (QCA) and related techniques**. California: SAGE Publications, 2009, p. 1-18.

BERG-SCHLOSSER, Dirk; MEUR, Gisèle De. Comparative research design. In: RIHOUX, Benoît; RAGIN, Charles C. **Configurational comparative methods: Qualitative Comparative Analysis (QCA) and related techniques**. California: SAGE Publications, 2009, p. 19-32.

BIONDI, Lucia; LAPSLEY, Irvine. Accounting, transparency and governance: the heritage assets problem. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 11, n. 2, 2014, p. 146-164.

BOFF, Marines L; BEUREN, Ilse M.; GUERREIRO, Reinaldo. Institucionalização de hábitos e rotinas da controladoria em empresas do estado de Santa Catarina. **O&S**, v. 15, n. 46, 2008, p. 153-174.

BOOLAKY, Pran K.; SOOBAROYEN, Teerooven. Adoption of International Standards on Auditing (ISA): do institutional factors matter? **International Journal of Auditing**, v. 21, 2017, p. 59-81.

BOXENBAUM, Eva; JONSSON, Stefan. Isomorphism, diffusion and decoupling. In: GREENWOOD, Royston; OLIVER, Christine; SUDDABY, Roy; SAHLIN, Kerstin. **The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism**. California: SAGE Publications, 2008, p. 78-98.

BUCH GÓMEZ, E. J.; CABALEIRO CASAL, R. "Heritage assets" e infraestructuras públicas: ¿cómo, dónde y por cuánto? **Investigaciones Europeas de Dirección y Economía de la Empresa**, v. 14, n. 1, 2008, p. 103-116.

BURNS, John; SCAPENS, Robert W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, v. 11, 2000, p. 3-25.

CARNEGIE, Garry D.; SIDAWAY, Shannon; WEST, Brian. A Chaotic Field of Practice: Financial Reporting of the Library Collections of Australia's Public Universities, 2007–2011. **Australian Academic & Research Libraries**, v. 44, n. 4, 2013, p. 195–216.

CARNEGIE, Garry D.; WOLNIZER, Peter W. Enabling accountability in museums. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 9, n. 5, 1996, pp. 84-99.

- CARNEGIE, Garry D.; WOLNIZER, Peter W. The financial value of cultural, heritage and scientific collections: an accounting fiction. **Australian Accounting Review**, v. 5, n. 1, 1995.
- CARONNA, Carol A. The misalignment of institutional "pillars": consequences for the U.S. health care field. **Journal of Health and Social Behavior**, v. 45, 2004, p. 45-58.
- CARPENTER, Vivian L.; FERROZ, Ehsan H. GAAP as a symbol of legitimacy: New York State's decision to adopt Generally Accepted Accounting Principles. **Accounting, Organizations and Society**, v. 17, n. 7, 1992, p. 613-643.
- CARPENTER, Vivian L.; FERROZ, Ehsan H. Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state government's decisions to adopt generally accepted accounting principles. **Accounting, Organizations and Society**, v. 26, 2001, p. 565-596.
- CARRUTHERS, Bruce G. Accounting, ambiguity, and the New Institutionalism. **Accounting, Organizations and Society**, v. 20, n. 4, 1995, p. 313-328.
- CARVALHO, Cristina A.; VIEIRA, Marcelo M. F. Contribuições da perspectiva institucional para a análise das organizações: possibilidades teóricas, empíricas e de aplicação. In: CARVALHO, Cristina A.; VIEIRA, Marcelo M. F. (Orgs.). **Organizações, cultura e desenvolvimento local: a agenda de pesquisa do Observatório da Realidade Organizacional**. Recife: EDUFEPE, 2003. p. 21-38.
- CHARITY COMMISSION. **Accounting and Reporting by Charities**: Statement of Recommended Practice applicable to charities preparing their accounts in accordance with the Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland (FRS 102) (effective 1 January 2015). Disponível em: <[http://www.charitycorp.org/media/619101/frs102\\_complete.pdf](http://www.charitycorp.org/media/619101/frs102_complete.pdf)>. Acesso em: 18 fev. 2018.
- CHARITY COMMISSION. **Accounting and Reporting by Charities**: Statement of Recommended Practice applicable to charities preparing their accounts in accordance with the Financial Reporting Standard for Smaller Entities (the FRSSSE) (effective 1 January 2015). Disponível em: <[http://www.charitycorp.org/media/619092/frsse\\_complete.pdf](http://www.charitycorp.org/media/619092/frsse_complete.pdf)>. Acesso em: 18 fev. 2018.
- CHARTERED PROFESSIONAL ACCOUNTANTS OF CANADA. Public sector accounting standards: Specific items — financial statement items. Section: PS 3030 - PS 3510. In: **Chartered Professional Accountants of Canada Handbook**. Canada: CPA, 2018.
- Christiaens, Johan; Rommel, Jan; Barton, Allan; Everaert, Patricia. Should all capital goods of governments be recognised as assets in financial accounting? **Baltic Journal of Management**, v. 7, n. 4, 2012, p. 429-443.

COLLIN, Sven-Olof Yrjö; TAGESSON, Torbjörn; ANDERSSON, Anette; CATO, Joosefina; HANSSON, Karin. Explaining the choice of accounting standards in municipal corporations: Positive accounting theory and institutional theory as competitive or concurrent theories. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 20, 2009, p. 141–174.

CRAIG, Russell; TAONU, Rawiri; WILD, Susan. The concept of taonga in Maori culture: insights for accounting. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 25, n. 6, 2012, p. 1025-1047.

CRONQVIST, Lasse. 2017. **Tosmana [Version 1.54]**. University of Trier. Disponível em: <<http://www.tosmana.net>>.

DANCEY, Christine P.; REIDY, John. **Estatística sem matemática para psicologia: usando SPSS para Windows**. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2006.

DIAS FILHO, José Maria; MACHADO, Luiz H. B. Abordagens da pesquisa em contabilidade. In: LOPES, Alexandro B.; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria Avançada da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2012.

DIAS, Cleidson Nogueira. **A influência das redes interorganizacionais e da complementaridade de recursos no desempenho da inovação: um estudo comparativo Brasil-Espanha no setor de pesquisa agropecuária**. 2015. 393 f. Tese (Doutorado em Administração) - Programa de Pós-Graduação em Administração (PPGA), Universidade de Brasília, UnB, Brasília, 2015.

DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, v. 48, 1983, p. 147-160.

DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational. In: POWELL, Walter W.; DIMAGGIO, Paul J. **The New institutionalism in organizational analysis**. Chicago: University of Chicago Press, 1991.

DOADRIO, Leopoldo; ALVARADO, María; CARRERA, Nieves. Reforma de la normativa contable española: análisis de su entramado institucional. **Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review**, n. 18, v. 2, 2015, p. 200-216.

ELLWOOD, Sheila; GREENWOOD, Margaret. Accounting for heritage assets: Does measuring economic value 'kill the cat'? **Critical Perspectives on Accounting**, v. 38, 2016, p. 1-13.

EXTERNAL REPORTING BOARD (XBR). **New Zealand Accounting Standards Framework**. New Zealand: XRB, 2015. Disponível em: <<https://www.xrb.govt.nz/reporting-requirements/accounting-standards-framework/>>. Acesso em: 08 fev. 2018.

EXTERNAL REPORTING BOARD (XBR). **PBE IPSAS 17 - Property, Plant and Equipment**. New Zealand: XRB, 2014. Disponível em:

<<https://www.xrb.govt.nz/accounting-standards/public-sector/pbe-ipsas-17/>>. Acesso em: 08 fev. 2018.

EXTERNAL REPORTING BOARD (XBR). **PBE SFR-A (NFP) - Public Benefit Entity Simple Format Reporting – Accrual (Not-for-profit)**. New Zealand: XRB, 2014. Disponível em: <<https://www.xrb.govt.nz/accounting-standards/not-for-profit/pbe-sfr-a-nfp/>>. Acesso em: 08 fev. 2018.

EXTERNAL REPORTING BOARD (XBR). **PBE SFR-A (PS) - Public Benefit Entity Simple Format Reporting – Accrual (Public Sector)**. New Zealand: XRB, 2014. Disponível em: <<https://www.xrb.govt.nz/accounting-standards/public-sector/pbe-sfr-a/>>. Acesso em: 08 fev. 2018.

FALKMAN, Par; TAGESSON, Torbjörn. Accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting: factors that counteract compliance with accounting standards in Swedish municipal accounting. **Scand. J. Mgmt.**, n. 24, 2008, p. 271-283.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS ADVISORY BOARD. **FASAB Handbook of Federal Accounting Standards and Other Pronouncements, as Amended**. Washington: FASAB, 2017. Disponível em: <[http://files.fasab.gov/pdf/files/2017\\_fasab\\_handbook.pdf](http://files.fasab.gov/pdf/files/2017_fasab_handbook.pdf)>. Acesso em: 02 fev. 2018.

FINANCIAL REPORTING COUNCIL. **FRS 102 The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland**. London: FRC, 2015. Disponível em: <<http://www.frc.org.uk/getattachment/e1d6b167-6cdb-4550-bde3-f94484226fbd/FRS-102-WEB-Ready-2015.pdf>>. Acesso em: 18 fev. 2018.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2017.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

GLAZER, Alan S.; JAENICKE, Henry R. The conceptual framework, museum collections, and user-oriented financial statements. **Accounting Horizons**, 1991.

GOMES, Delfina; CARNEGIE, Garry D.; RODRIGUES, Lúcia Lima. Accounting change in central government. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 21, n. 8, 2008, p. 1144-1184.

GUERREIRO, Reinaldo; FREZATTI, Fábio; CASADO, Tânia. Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e Teoria Institucional. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, Edição Comemorativa, 2006, p. 7-21.

GUERREIRO, Reinaldo; FREZATTI, Fábio; LOPES, Alexsandro B.; PEREIRA, Carlos A. o entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da Teoria Institucional. **O&S**, v. 12, n. 35, 2005, p. 91-106.

GUERREIRO, Reinaldo; PEREIRA, Carlos A.; FREZATTI, Fábio. Aplicação do Modelo de Burns e Scapens para avaliação do processo de institucionalização da contabilidade gerencial. **O&S**, v. 15, n. 44, 2008, p. 45-62.

HALL, Richard H. Desarrollos recientes en Teoria Organizacional: uma revision. **Ciencia y Sociedad**, v. XV, n. 4, 1990.

HASSAN, Enas A.; RANKIN, Michaela; LU, Wei. The development of accounting regulation in Iraq and the IFRS adoption decision: an institutional perspective. **The International Journal of Accounting**, v. 49, 2014, p. 371-390.

HERRMANN, Don; THOMAS, Wayne. Harmonisation of accounting measurement practices in the european community. **Accounting and Business Research**, v. 25, n. 100, 1995, p. 253-265.

HOOPER, Keith; KEARINS, Kate; GREEN, Ruth. Knowing “the price of everything and the value of nothing”: accounting for heritage assets. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 18, n. 3, 2005, p. 410-433.

IMPERIAL WAR MUSEUM. **Imperial War Museum Annual Report and Account 2015-2016**. London: H M Government, 2016. Disponível em: <[https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/540123/56470\\_HC\\_434\\_Web.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/540123/56470_HC_434_Web.pdf)>. Acesso em: 21 out. 2017.

INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS IN ENGLAND AND WALES. **Deloitte overtakes PwC as world's largest firm**. Disponível em: <<https://economia.icaew.com/news/february-2017/deloitte-overtakes-pwc-as-worlds-largest-firm>>. Acesso em: 02 fev. 2018.

INTERNATIONAL COUNCIL OF MUSEUMS (ICOM). **Frequently Asked Questions**. Disponível em: <<http://icom.museum/resources/frequently-asked-questions/>> Acesso em: 02 fev. 2018b.

INTERNATIONAL COUNCIL OF MUSEUMS (ICOM). **Museum Definition**. Disponível em: <<http://icom.museum/the-vision/museum-definition/>> Acesso em: 02 fev. 2018a.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **International Public Sector Accounting Standard 17: Property, Plant And Equipment**. New York: IPSASB, 2006. Disponível em: <<https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ipsas-17-property-plant.pdf>>. Acesso em: 28 jun. 2014.

INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **Consultation Paper - Financial reporting for heritage in the public sector**. Disponível em: <<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Consultation-Paper-Financial-Reporting-for-Heritage-in-the-Public-Sector.pdf>>. Acesso em: 02 fev. 2018.

JUDGE, William; LI, Shaomin; PINSKER, Robert. National adoption of International Accounting Standards: an institutional perspective. **Corporate Governance: An International Review**, v. 18, n. 3, 2010, p. 161–174.

LANDRIANI, Loris; POZZOLI, Matteo. **Management and valuation of heritage asset: a comparative analysis between Italy and USA**. London: Springer, 2014.

MACHADO-DA-SILVA, Clóvis L.; GONÇALVES, Sandro A. Nota técnica: a teoria institucional. In: CLEGG, S. R.; HARDY, C; NORD, W. **Handbook de estudos organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais**. São Paulo: Atlas, 1998.

MAQUES, Kelly C. M. **Custeio alvo à luz da teoria da contingência e da nova sociologia institucional: estudo de caso sobre sua adoção, implementação e uso**. 2012. 286 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2012.

MAUTZ, Robert K. Financial reporting: should government emulate business? **Journal of Accountancy**, 1981.

MAUTZ, Robert K. Monuments, Mistakes, and Opportunities. **Accounting Horizons**, 1988.

MEYER, John W.; ROWAN, Brian. Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. **American Journal of Sociology**, v. 83, n. 2, 1977, p. 340-363.

MEZIAS, Stephen J. An Institutional model of organizational practice: Financial Reporting at the Fortune 200. **Administrative Science Quarterly**, v. 35, 1990, p. 431-457.

MICALLEF, Frank; PEIRSON Graham. Financial reporting of cultural, heritage, scientific and community collections. **Australian Accounting Review**, v.7, n. 1, 1997.

MOLL, Judie; BURNS, John; MAJOR, Maria. Institutional Theory. In: HOQUE, Zahirul. **Methodological Issues in Accounting Research: theories, methods and issues**. London: Spiramus, 2006.

NATIONAL MUSEUM WALES. **Financial Report 2015/2016**. Cardiff: Amgueddfa Cymru – National Museum Wales, 2016. Disponível em: <<https://museum.wales/media/41200/Amgueddfa-Cymru-Financial-Report.pdf>>. Acesso em: 21 out. 2017.

OUDA, Hassan A. G. Towards a practical accounting approach for heritage assets: an alternative reporting model for the NPM practices. **Journal of Finance and Accounting**, v. 2, n. 2, 2014, p. 19-33.

OYADOMARI, José C. T.; MENDONÇA NETO, Octavio R. de; CARDOSO, Ricardo L.; FREZATTI, Fábio. Análise dos fatores que favorecem a institucionalização da

Value Based Management (VBM) à luz dos argumentos de teóricos da vertente New Institutional Sociology (NIS). **Revista Universo Contábil**, v. 4, n. 2, 2008, p. 06-21.

PALLOT, June. The nature of public asset: a response to Mautz. **Accounting Horizons**, 1990.

PINA, Vicente; TORRES, Lourdes; YETANO, Ana. Accrual accounting in EU Local Governments: one method, several approaches. **European Accounting Review**, v. 18, n. 4, 2009, p. 765–807.

PIRES, Charline B.; RIBEIRO, Daniel C.; NIYAMA, Jorge K.; MATIAS-PEREIRA, José. Heritage assets: procedimentos para o reconhecimento e a mensuração adotados pelos museus. **RACE - Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, v. 14, n. 2, 2015, p. 623-652.

PORTER, Stacey. An examination of measurement methods for valuing heritage assets using a tourism perspective. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 1, n. 2, 2004.

RAGIN, Charles C. **The comparative method**. California: University of California Press, 1987.

RIHOUX, Benoît; MEUR, Gisèle De. Crisp-Set Qualitative Comparative Analysis (csQCA). In: RIHOUX, Benoît; RAGIN, Charles C. **Configurational comparative methods: Qualitative Comparative Analysis (QCA) and related techniques**. California: SAGE Publications, 2009, p. 33-68.

RUA, Susana C.; BUCH GÓMEZ, Enrique J. A valoração dos bens de domínio público: o caso dos municípios portugueses. **Contabilidade e Gestão**, v. 12, 2012, p. 9-35.

SCAPENS, Robert W. Understanding management accounting practices: a personal journey. **The British Accounting Review**, n. 38, 2006, p. 1–30.

SCHNEIDER, Carsten Q.; WAGEMANN, Claudius. **Set-Theoretic Methods for the social sciences: a guide to Qualitative Comparative Analysis**. New York: Cambridge University Press, 2012.

SCOTT, W. Richard; DAVIS, Gerald F. **Organizations and organizing: rational, natural, and open system perspectives**. Upper Saddle River, NJ: Pearson Prentice Hall, 2007.

SCOTT, W. Richard. Approaching adulthood: the maturing of institutional theory. **Theory and Society**, n. 37, v. 5, 2008, p. 427-442.

SCOTT, W. Richard. Institutional carriers: reviewing modes of transporting over time and space and considering their consequences. **Industrial and Corporate Change**, v. 12, n. 4, 2003, p. 879-894.

SCOTT, W. Richard. **Institutions and organizations: ideas, interests, and identities**. 4. ed. Los Angeles: SAGE, 2014.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 2.ed. rev. Florianópolis: UFSC/PPGEP/LED, 2001.

SOCIETY OF ANTIQUARIES OF LONDON. **Report of the Council and Financial Statements for the year ended 31<sup>st</sup> March 2016**. London: SAL, 2016. Disponível em: < [https://www.sal.org.uk/media/433130/2015-16\\_statutory\\_accounts.pdf](https://www.sal.org.uk/media/433130/2015-16_statutory_accounts.pdf)>. Acesso em: 21 out. 2017.

SOUTH AUSTRALIAN MUSEUM BOARD. Board of the South Australian Museum annual report. [Adelaide]: The Board, 2016. Disponível em: <<http://www.samuseum.sa.gov.au/upload/files-about/about-images/South-Australian-Museum-Annual-Report-2015-16-FINAL.PDF>>. Acesso em: 21 out. 2017.

TAGESSON, Torbjörn. Does legislation or form of association influence the harmonization of accounting? A study of accounting in the Swedish water and sewage sector. **Utilities Policy**, n. 15, 2007, p. 248-260.

THE BRITISH MUSEUM. **The British Museum report and accounts for the year ended 31 March 2016**. London: H M Government, 2016. Disponível em: <<http://www.britishmuseum.org/pdf/BM-report-and-accounts-2015-2016.pdf>>. Acesso em: 21 out. 2017.

THE NATIONAL GALLERY. **The National Gallery annual report and accounts for the year ended 31 March 2016**. London: H M Government, 2016. Disponível em: <[https://www.nationalgallery.org.uk/media/23946/annual-report-accounts\\_2015-16.pdf](https://www.nationalgallery.org.uk/media/23946/annual-report-accounts_2015-16.pdf)>. Acesso em: 21 out. 2017.

TOURON, Philippe. The adoption of US GAAP by French firms before the creation of the International Accounting Standard Committee: an institutional explanation. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 16, 2005, p. 851–873.

VAN DER TAS, Leo G. Measuring harmonisation of financial reporting practice. **Accounting and Business Research**, v. 18, n. 70, 1988, p. 157-169.

WEST, Brian; CARNEGIE, Garry D. Accounting's chaotic margins Financial reporting of the library collections of Australia's public universities, 2002-2006. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 23, n. 2, 2010, p. 201-22.

WILD, Susan. Accounting for Heritage, Cultural and Community Assets – Alternative Metrics from a New Zealand Maori Educational Institution. **Australasian Accounting Business & Finance Journal**, v. 7, n. 1, 2013.

YAMAMOTO, Kiyoshi; NOGUCHI, Masayoshi. Different scenarios for accounting reform in non-Anglophone contexts: The case of Japanese local governments since the 1990s. **Accounting History**, v. 18, n. 4, 2013, p. 529-549.

ZUCCOLOTTO, Robson; SILVA, Gustavo M.; EMMENDOERFER, Magnus Luiz. Limitações e possibilidades de compreensão da utilização das práticas de contabilidade gerencial por perspectivas da teoria institucional. **BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 7, n. 3, 2010, p. 233-246.

## APÊNDICE A – RELAÇÃO DE MUSEUS INVESTIGADOS NA AUSTRÁLIA

N.	Responsável	<i>Australian Business Register</i> (ABN)
1	Adelaide Festival Centre Trust	ABN 90 940 220 425
2	Art Gallery Of NSW Trust	ABN 24 934 492 575
3	Art Gallery of South Australia	ABN 52 290 987 817
4	Art Gallery of Western Australia	ABN 14 734 347 675
5	Australian Institute of Aboriginal and Torres Strait Islander Studies	ABN 62 020 533 641
6	Australian National Maritime Museum	ABN 35 023 590 988
7	Australian War Memorial	ABN 64 909 221 257
8	Board of the Queensland Museum	ABN 91 522 611 802
9	Bundanon Trust	ABN 72 058 829 217
10	Council of Trustees of the National Gallery of Victoria	ABN 77 884 986 472
11	Cultural Facilities Corporation	ABN 88 187 240 846
12	History Trust of South Australia	ABN 17 521 345 493
13	Koorie Heritage Trust Inc	ABN 72 534 020 156
14	Library Board of Victoria	ABN 73 190 237 854
15	Library Council of New South Wales	ABN 19 665 924 697
16	Museum of Applied Arts and Sciences	ABN 59 354 516 818
17	Museums Board of Victoria	ABN 63 640 679 155
18	National Archives of Australia	ABN 36 889 228 992
19	National Film and Sound Archive of Australia	ABN 41 251 017 588
20	National Gallery of Australia	ABN 27 855 975 449
21	National Library of Australia	ABN 28 346 858 075
22	National Museum of Australia	ABN 70 592 297 967
23	National Portrait Gallery of Australia	ABN 54 742 771 196
24	National Sports Museum Ltd	ABN 91 127 532 601
25	National Trust Of Australia (Victoria)	ABN 61 004 356 192
26	Old Parliament House	ABN 30 620 774 963
27	Parks Victoria	ABN 95 337 637 697
28	Puffing Billy Preservation Society	ABN 79 004 621 505
29	Queensland Art Gallery Board of Trustees	ABN 66 758 806 810
30	Queensland Performing Arts Trust	ABN 13 967 571 128
31	Royal Botanic Gardens Board Victoria	ABN 36 600 553 934
32	Shrine Of Remembrance Trustee	ABN 97 827 162 519
33	South Australian Museum Board	ABN 39 808 959 302
34	Sydney Harbour Federation Trust	ABN 14 178 614 905
35	The Board Of Trustees Of Newstead House	ABN 59 107 372 156

36	The National Trust Of South Australia	ABN 45 432 652 725
37	The Sovereign Hill Museums Association	ABN 87 565 053 651
38	The Trustee For Australian Museum Trust	ABN 85 407 224 698
39	The Trustee For Historic Houses Trust Of NSW	ABN 33 412 983 678
40	Trustees of the Tasmanian Museum and Art Gallery	ABN 17 334 217 592
41	Victorian Arts Centre Trust	ABN 83 295 983 059
42	Western Australian Museum	ABN 95 249 517 733

Fonte: Elaborado pela autora.

## APÊNDICE B – RELAÇÃO DE MUSEUS INVESTIGADOS NA NOVA ZELÂNDIA

<b>N.</b>	<b>Responsável</b>	<b>Charity Registration Number</b>
1	RNZAF Museum Trust Board (Incorporated)	CC20363
2	Alexandra District Museum Incorporated	CC32070
3	Aratoi Regional Trust	CC11262
4	Art Deco Trust Incorporated	CC21328
5	Auckland Museum Trust Board	CC11225
6	Canterbury Museum Trust Board	CC28768
7	Cobblestones Trust	CC35875
8	Hawke's Bay Museums Trust	CC24406
9	Mangawhai Museum and Historical Society Incorporated	CC10698
10	Museum of New Zealand Te Papa Tongarewa	***
11	Museum Of Transport And Technology	CC30945
12	Okains Bay Maori & Colonial Museum Trust	CC21427
13	Otago Museum Trust Board	CC38158
14	Portage Ceramics Trust	CC28936
15	Southland Museum and Art Gallery Trust Board	CC35893
16	Te Manawa Museums Trust	CC38836
17	The Arts Centre of Christchurch Trust Board	CC21247
18	The Bishop Suter Trust	CC10755
19	The Elms Foundation	CC20003
20	The Manawatu Historic Vehicle Collection Trust	CC23886
21	The Tasman Bays Heritage Trust	CC25868
22	Waitangi National Trust Group	CC53404
23	Wellington Museums Trust Incorporated	CC22571
24	Wellington Tramway Museum Incorporated	CC38985
25	Whanganui Regional Museum Trust	CC25447

Fonte: Elaborado pela autora.

## APÊNDICE C – RELAÇÃO DE MUSEUS INVESTIGADOS NO REINO UNIDO

N.	Responsável	Charity no.
1	Airborne Assault Limited	1126776
2	Alford and District Civic Trust Limited	252330
3	Almond Valley Heritage Trust	SC013783
4	Amberley Museum & Heritage Centre	278722
5	Avoncroft Museum of Historic Buildings	241644
6	Bath Royal Literary and Scientific Institution	304477
7	Beamish Museum	1122366
8	Beth Shalom Limited	509022
9	Bexhill Museum Limited	1102638
10	Bletchley Park Trust Limited	1012743
11	Board Of Trustees For National Galleries Of Scotland	SC003728
12	Board Of Trustees Of National Museums Of Scotland	SC011130
13	Bressingham Steam Preservation Company Limited	266374
14	British Commercial Vehicle Museum Trust	328539
15	British Motor Industry Heritage Trust	286575
16	Brooklands Museum Trust Limited	296661
17	Caithness Horizons	SC036061
18	Cartoon Art Trust Limited	327978
19	Chiltern Open Air Museum Limited	272381
20	Corps of Royal Electrical and Mechanical Engineers Museum	272740
21	Cwmni Plas Glyn'y-Weddw Limited	1070495
22	Ditchling Museum of Art + Craft	1126970
23	Dr Johnson's House Trust Limited	1122396
24	Dumfries and Galloway Aviation Museum	SC035189
25	Dundee Heritage Trust	SC011328
26	Ely Museum CIO	1156024
27	Gainsborough's House Society	214046
28	Georgian Theatre (Richmond) Trust Limited	247005
29	Glenfinnan Station Museum Trust	SC020112
30	Gordon Highlanders Museum Support Fund	SC007311
31	Harewood House Trust Limited	517753
32	Haslemere Educational Museum	1071244
33	Helena Thompson Museum	1119567
34	Historic Royal Palaces	1068852
35	Hitchin British Schools Trust	1010345
36	Holyhead Maritime Museum Ltd	514840

37	Imperial War Museums	Exempt charity
38	Jane Austen's House Museum	1156458
39	Kiplin Hall CIO	1155907
40	Lakeland Arts	1153001
41	Ledbury and District Society Trust Limited	507391
42	Long Shop Project Trust	283444
43	Lyme Regis Philpot Museum Trust Limited	1041201
44	Midland and Great Northern Joint Railway Society	1063676
45	Mrs Mary E Mclaurin's Trust	SC012798
46	Museum of Cambridge	311309
47	Museum Of East Anglian Life	293033
48	Museum of London	1139250
49	National Coal Mining Museum For England Trust Ltd	517325
50	National Justice Museum	1030554
51	National Maritime Museum	Exempt charity
52	National Maritime Museum Cornwall Trust	1067884
53	National Mining Museum Scotland Trust	SC003227
54	National Museum Wales	525774
55	National Museums and Galleries on Merseyside	Exempt charity
56	National Museums Northern Ireland	NIC103729
57	National Portrait Gallery	Exempt charity
58	Natural History Museum	Exempt charity
59	Nelson Museum	1091090
60	New Forest Ninth Centenary Trust	279373
61	North York Moors Historical Railway Trust Limited	501388
62	Octavia Hill Birthplace Museum Trust	1018947
63	Oglander Roman Trust	1128326
64	Old Hastings Preservation Society Limited	221623
65	Pallant House Gallery	1102435
66	Petersfield Museum Limited	1108817
67	Pier Arts Centre	SC014815
68	Railway Preservation Society Of Ireland	XN484436
69	Rhodes Birthplace Trust	1090267
70	River And Rowing Museum Foundation	1001051
71	Royal Air Force Museum	244708
72	Royal Armouries	Exempt charity
73	Royal Borough Of Greenwich Heritage Trust	1157164
74	Royal West Of England Academy	1070163
75	Ryedale Folk Museum	1145218

76	Science Museum Group	Exempt charity
77	Scottish Fisheries Museum Trust Ltd	SC006185
78	Scottish Football Association Museum Trust	SC022796
79	Scottish Railway Preservation Society	SC002375
80	Seaford Museum & Heritage Centre Society	1158790
81	Seven Stories, The National Centre For Children's Books	1056812
82	Sheffield Industrial Museums Trust Limited	1042287
83	Sir John Soane's Museum	313609
84	Society Of Antiquaries Of London	207237
85	Spalding Gentlemen's Society	216131
86	Ss Great Britain Trust	262158
87	Stirling Smith Art Gallery & Museum Trust	SC016162
88	Suffolk Building Preservation Trust Limited	265212
89	Tarbat Historic Trust	SC024422
90	Tate Gallery	Exempt charity
91	The Argyll and Sutherland Highlanders Museum Trust	SC042084
92	The Bath Preservation Trust Ltd	203048
93	The Bethlem Art And History Collections Trust	1013523
94	The Black Country Living Museum Trust	504481
95	The Black Watch Museum	SC005848
96	The Bluebell Railway Trust	292497
97	The Bowes Museum	1079639
98	The British Museum	Exempt charity
99	The Charleston Trust (Bloomsbury in Sussex)	1107313
100	The Chatham Historic Dockyard Trust	292101
101	The Cheshire Military Museum	272108
102	The Co-operative Heritage Trust	1121610
103	The Coniston Institute and Ruskin Museum	222234
104	The Cook Museum Trust	517546
105	The Design Museum	800630
106	The Dorset Natural History And Archaeological Society	1062400
107	The Duke of Lancashire's Regiment Lancashire Infantry Museum	276150
108	The Faversham Society	1135262
109	The Florence Nightingale Museum Trust	299576
110	The Foundling Museum	1071167
111	The Geffrye Museum Trust	803052
112	The Guild of Handicraft Trust	1007696
113	The Holburne Museum	310288
114	The Horniman Public Museum And Public Park Trust	802725

115	The Household Cavalry Museum Trust Limited	1108039
116	The Jewish Museum London	1009819
117	The Kelmarsh Trust	295154
118	The Library And Museum Charitable Trust Of The United Grand Lodge	1058497
119	The London Bus Preservation Trust Ltd	1053383
120	The Lowry Centre Trust	1053962
121	The Machynlleth Tabernacle Trust	517426
122	The Mary Rose Trust	277503
123	The Moray Society	SC017546
124	The Museum of East Asian Art	328725
125	The National Football Museum	1050792
126	The National Gallery	Exempt charity
127	The National Motor Museum Trust Limited	1107656
128	The National Museum Of The Royal Navy	1126283
129	The National Trust For Places Of Historic Interest Or Natural Beauty	205846
130	The National Trust for Scotland	SC007410
131	The North Holderness Museum of Village Life (Hornsea Museum)	509615
132	The Port Sunlight Village Trust	1074713
133	The Porthcurno Collections Trust	1062233
134	The Priest's House Museum Collection Trust	1068563
135	The Princess of Wales's Royal Regiment and Queen's Regiment Museum Maintenance Fund	277008
136	The Roald Dahl Museum And Story Centre	1085853
137	The Royal Academy of Arts	1125383
138	The Royal Engineers Museum	295173
139	The Royal Green Jackets (Rifles) Museum Trust	1156207
140	The Royal Institution Of Cornwall	1150749
141	The Royal Institution Of Great Britain	227938
142	The Royal Mint Museum	1138877
143	The Royal Signals Museum	1133304
144	The Royal Welsh Regimental Museum Trust	1145031
145	The Salisbury And South Wiltshire Museum Trust	289850
146	The Shakespeare Birthplace Trust	209302
147	The Staffordshire Regiment Museum Trust	1096944
148	The Stained Glass Museum Trust	274776
149	The Sulgrave Manor Trust	1003839
150	The Tangmere Military Aviation Museum Trust	299327
151	The Tank Museum Limited	1102661
152	The Tramway Museum Society	313615

153	The Vindolanda Trust	1159798
154	The Wallace Collection	Exempt charity
155	The Wimbledon Society	1164261
156	The Wordsworth Trust	1066184
157	The World Of Glass (St Helens) Limited	1006990
158	The Yorkshire Air Museum And Allied Air Forces Memorial Limited	516766
159	Thirlestane Castle Trust	SC011491
160	Topsham Museum Society	289367
161	Torbay Museums Trust	1025390
162	Towner	1156762
163	Victoria and Albert Museum	Exempt charity
164	Watts Gallery	313612
165	Weald And Downland Open Air Museum Limited	306338
166	West Highland Museum	SC014287
167	Weston Park Foundation	518325
168	Winifred Wharton Trust	1079695
169	York Civic Trust	229336
170	Yorkshire Museum of Farming Limited	510900
171	Yorkshire Sculpture Park	1067908

Fonte: Elaborado pela autora.

## APÊNDICE D – ROTEIRO DE COLETA DE DADOS

### BLOCO 1 - Características Gerais da Entidade Analisada

- 1.1 Nome da Entidade
- 1.2 País
- 1.3 Número de Registro
- 1.4 Tipo de Controle ou Propriedade
- 1.5 Além dos padrões contábeis emitidos pelos órgãos normatizadores, o museu está sujeito a outras regulamentações que abordam o tratamento contábil dos *heritage assets*?
  - (a) Sim
    - (a.1) Quais?
  - (b) Não

### BLOCO 2 - Dados Contábeis

- 2.1 Ativo Total
- 2.2 Ativo Não Circulante
- 2.3 Valor contábil dos *Heritage Assets*
- 2.4 Ativos Líquidos
- 2.5 Receita Total
- 2.6 Receitas Próprias
- 2.7 Receitas advindas de Doações
- 2.8 Receitas advindas de Concessões Governamentais
- 2.9 Resultado Líquido
- 2.10 Classificação *Heritage Asset*

### BLOCO 3 - Tratamento Contábil dos *Heritage Assets*

- 3.1 A entidade reconhece os *Heritage Assets* nas demonstrações contábeis?
  - (c) Sim
  - (d) Não
  - (e) Parcialmente
- 3.2 Informações sobre os *Heritage Assets* reconhecidos nas demonstrações contábeis:
  - 3.2.1 Como foram capitalizados os *Heritage Assets* adquiridos em momentos anteriores?
  - 3.2.2 No momento inicial, como são contabilizados os *Heritage Assets* comprados?
  - 3.2.3 No momento inicial, como são mensurados os *Heritage Assets* doados?

3.2.4 Na mensuração subsequente, qual é a base de mensuração adotada?

- (a) Custo
- (b) Reavaliação
- (c) Ambos
- (d) Não informado

3.2.5 Os *Heritage Assets* são depreciados?

- (a) Sim
  - (a.1) Qual é o método de depreciação utilizado?
  - (a.2) Qual é a vida útil ou a taxa de depreciação utilizada?
- (b) Não
  - (b.1) O que justifica o não reconhecimento da depreciação?

3.2.6 A entidade registrou perdas/reversão de perdas por *impairment*?

- (a) Sim
  - (a.1) Quais os eventos e circunstâncias levaram ao reconhecimento de perdas/reversão de perdas por *impairment*?
- (b) Não

3.2.7 Com relação aos *Heritage Assets* reavaliados:

3.2.7.1 Com que frequência as reavaliações são realizadas?

3.2.7.2 Quando a última reavaliação foi realizada?

3.2.7.3 Qual o valor do ganho (perda) com a reavaliação realizada no período 2015/2016?

3.2.7.4 Quais métodos e premissas significativas foram adotadas na estimação do valor justo?

3.2.7.5 A reavaliação envolveu avaliadores externos?

- (a) Sim
- (b) Não
- (c) Não informado

3.2.7.6 A entidade apresentou informações qualitativas/quantitativas que caracterizam os *Heritage Assets* reconhecidos?

- (a) Sim
  - (a.1) Quais?
- (b) Não

3.3 Informações sobre os *Heritage Assets* não reconhecidos nas demonstrações contábeis:

3.3.1 Por que os *Heritage Assets* não foram reconhecidos pela entidade?

3.3.2 A entidade informou o valor estimado ou a significância e composição desses *Heritage Assets* não reconhecidos? A entidade apresentou informações qualitativas/quantitativas que caracterizam os *Heritage Assets* não reconhecidos?

- (c) Sim
  - (a.1) Quais?
- (d) Não

**BLOCO 4 - Auditoria das demonstrações contábeis**

4.1 As demonstrações contábeis foram auditadas ou apenas examinadas por um contador independente?

(a) Auditadas

(a.1) Qual o nome da empresa de auditoria?

(b) Examinadas/Revisadas por contador independente

4.2 O relatório apresenta ressalvas que dizem respeito ao tratamento contábil dos *Heritage Assets*?

(a) Sim

(a.1) Quais foram as ressalvas apresentadas?

(b) Não

## APÊNDICE E – REAVALIAÇÃO DOS *HERITAGE ASSETS*

Entidade	Técnicas, <i>Inputs</i> e Processo de Avaliação
<b>Austrália</b>	
Adelaide Festival Centre Trust	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Os valores são estimados por uma empresa de leilões.</li> <li>• O valor justo é estimado utilizando uma abordagem de mercado, no qual a observação de mercados para itens idênticos ou similares é requerida para que se chegue a uma opinião sobre o valor.</li> </ul>
Art Gallery Of NSW Trust	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Os valores são determinados a partir de uma abordagem de mercado.</li> <li>• Tendo em vista as características dos ativos e as restrições sociopolíticas impostas pelo governo, considera-se que o melhor uso possível é o atual.</li> <li>• Utiliza-se informações (<i>inputs</i>) Nível 2 e Nível 3 que não são especificadas.</li> </ul>
Art Gallery of South Australia	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Os ativos são avaliados de forma independente, por avaliadores com experiência em cada categoria de ativo.</li> <li>• Itens de alto valor (maior do que \$ 350.000,00) são avaliados individualmente, sendo o restante da coleção avaliado por um valor médio estabelecido através de uma amostragem aleatória de itens em cada coleção.</li> <li>• Nos casos em que existem transações observáveis suficientes de ativos similares, a abordagem de mercado é utilizada. Nesse caso, são utilizadas informações (<i>inputs</i>) Nível 2, na medida em que elas são observadas no mercado e o avaliador faz ajustes relativamente pequenos em função de diferenças nas características dos ativos (tamanho, raridade, qualidade, condições, significância histórica e restrições associadas).</li> <li>• Quando a frequência das transações não permite o uso de informações (<i>inputs</i>) observáveis, os avaliadores usam o julgamento profissional de maneira significativa para determinar o valor justo. Considera-se, portanto, que os ativos estão no Nível 3 na hierarquia do valor justo.</li> </ul>
Art Gallery of Western Australia	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Uma metodologia de amostragem é utilizada.</li> <li>• As avaliações são realizadas utilizando-se informações (<i>inputs</i>) observáveis, portanto, de Nível 2.</li> <li>• Utiliza-se a abordagem de mercado, que fornece uma indicação do valor a partir da comparação com ativos</li> </ul>

	<p>idênticos ou similares para os quais as informações de preço estão disponíveis.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Assim, a avaliação considera os preços para transações de ativos idênticos ou similares e, quando necessário, realiza ajustes para refletir quaisquer diferenças com relação à transação atual e quaisquer premissas a serem consideradas. Além disso, diferenças devido à características legais, econômicas ou físicas são levadas em consideração.</li> </ul>
<p>Australian Institute of Aboriginal and Torres Strait Islander Studies</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Os ativos são avaliados de forma independente.</li> <li>• O valor justo dos <i>heritage assets</i> é definido a partir do valor de mercado de ativos similares.</li> <li>• Utiliza-se informações (<i>inputs</i>) Nível 2.</li> <li>• Técnica de avaliação: Abordagem de Mercado.</li> <li>• Informações (<i>inputs</i>) utilizadas: Mercados ativos e apropriados.</li> </ul>
<p>Australian National Maritime Museum</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Os ativos são avaliados pelos curadores do museu e por avaliadores externos com base no valor de mercado potencial.</li> <li>• Utiliza-se informações (<i>inputs</i>) Nível 3.</li> <li>• <i>Heritage and Cultural Assets</i>: HMB Endeavour Replica <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Técnica de avaliação: Custo de reposição corrente (-) depreciação acumulada, que é calculada com base nesse custo para refletir os benefícios econômicos consumidos, benefícios econômicos expirados e obsolescência do ativo.</li> <li>○ Informações (<i>inputs</i>) utilizados: o valor e a vida útil estimada que dependem da construção e da idade do navio.</li> </ul> </li> <li>• <i>Heritage and Cultural Assets</i>: HMAS Onslow, Vampire e outros navios flutuantes <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Técnica de avaliação: com base em avaliações e metodologias adotadas anteriormente, o valor é definido em \$ 3 milhões para cada e baseado no método da receita (valor presente líquido da receita). Melhorias continuarão a ser capitalizadas, e a reavaliação do valor do ativo e da vida útil remanescente será considerada de forma contínua.</li> <li>○ Informações (<i>inputs</i>) utilizados: o valor e a vida útil estimada que dependem da construção e da idade do navio.</li> </ul> </li> <li>• <i>Heritage and Cultural Assets</i>: Coleções do museu <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Técnica de avaliação: avaliação externa seletiva da coleção que é reavaliada anualmente (+) aquisições ao custo. A depreciação é baseada no tipo de material.</li> </ul> </li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Informações (<i>inputs</i>) utilizados: vida útil estimada, que depende do tipo de material e mercado disponível limitado.</li> </ul>
Australian War Memorial	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Os ativos são avaliados por avaliadores externos, que propõem os modelos de avaliação.</li> <li>• As coleção são mensuradas pelo custo de reposição depreciado ou pelo preço de venda no mercado (para itens onde um mercado existe), levando em consideração o valor intrínseco de objetos historicamente significativos.</li> <li>• Devido ao tamanho da coleção, uma amostragem representativa das principais categorias é selecionada e avaliada e os resultados são usados para determinar o valor justo total.</li> <li>• Utilizam-se informações (<i>inputs</i>) Nível 3.</li> <li>• Técnica de Avaliação: Custo de Reposição Depreciado.</li> <li>• Informações (<i>inputs</i>) utilizados: avaliação profissional dos itens (embora os avaliadores tenham utilizado informações (<i>inputs</i>) de Nível 2 para auxiliar na avaliação, tais informações foram materialmente ajustadas para levar em consideração atributos como proveniência, raridade e condições).</li> </ul>
Board of the Queensland Museum	<ul style="list-style-type: none"> <li>• As avaliações são realizadas por avaliadores profissionais independentes ou internamente por <i>experts</i>.</li> <li>• As avaliações são realizadas empregando-se as técnicas de avaliação de custo e mercado.</li> <li>• Utiliza-se informações (<i>inputs</i>) Nível 3.</li> <li>• Para garantir uma estimativa válida, os itens avaliados pelo método de custo são revisados contra os movimentos no índice de preços ao consumidor (CPI). Em 2016, o limite de variação de +/- 5% foi atingido e, conseqüentemente, os valores foram ajustados considerando-se o índice.</li> <li>• Itens contabilizados pelo valor de mercado foram revisados utilizando-se a expertise de curadores e gestores das coleções (equipe interna do museu) sem movimentos materiais reportados.</li> </ul>
Bundanon Trust	<ul style="list-style-type: none"> <li>• O valor justo da coleção é baseado no valor de mercado dos objetos avaliados em mais de \$ 30.000,00, sendo o restante da coleção avaliada com base em uma metodologia de amostragem.</li> <li>• Na metodologia de amostragem, uma amostra de objetos de cada coleção é selecionada e avaliada e uma média é aplicada ao restante da categoria da coleção.</li> <li>• Utiliza-se informações (<i>inputs</i>) Nível 3.</li> <li>• Técnica de avaliação utilizada: Mercados comparáveis e médias ponderadas.</li> <li>• Informações (<i>inputs</i>) utilizadas: preços de vendas de mercados comparáveis.</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Limitações do método: as limitações dizem respeito ao processo de levantamento por amostragem. Aumentos (reduções) significativos de quaisquer dos <i>inputs</i> de forma isolada podem resultar em uma mensuração do valor justo significativamente maior (menor).</li> </ul>
Council of Trustees of the National Gallery of Victoria	<ul style="list-style-type: none"> <li>• A avaliação é conduzida por avaliadores independentes.</li> <li>• A abordagem de mercado é utilizada, levando em consideração preços para transações de ativos similares e, quando essas são poucas, preços de ativos similares ofertados para venda. As informações de preços são ajustadas para refletir diferenças nas transações ou nas características físicas dos ativos.</li> <li>• O julgamento profissional é requerido para estabelecer o valor justo. Isso envolve levar em consideração o artista, a obra de arte, as condições, a proveniência e o mercado. Os avaliadores avaliam suas avaliações quanto à razoabilidade em relação a pesquisas de mercado e acadêmicas, bem como outras transações.</li> <li>• Utiliza-se informações (<i>inputs</i>) Nível 2 e Nível 3.</li> <li>• Ativo: <i>State Collection of works of art</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Técnica de avaliação: abordagem de avaliação por amostragem estatística para obras de arte avaliadas por menos de \$ 500.000,00.</li> <li>○ Informações (<i>inputs</i>) utilizadas: cálculos estatísticos baseados na extrapolação das avaliações de amostra.</li> </ul> </li> <li>• Ativo: <i>Shaw Research Library collection</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Técnica de avaliação: julgamento profissional usado para a avaliação de livros com valores de pelo menos \$ 1.000,00.</li> <li>○ Informações (<i>inputs</i>) utilizadas: avaliação de itens utilizando julgamento profissional.</li> </ul> </li> </ul>
Cultural Facilities Corporation	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Utiliza-se informações (<i>inputs</i>) Nível 2.</li> <li>• Técnica de avaliação: abordagem de mercado, que reflete os preços das transações de ativos similares.</li> <li>• Informações (<i>inputs</i>) utilizados: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ <i>Visual Art Collection</i>: pesquisas são realizadas nos valores de mercado correntes através de uma quantidade de fontes que envolve registros de leilões recentes, vendas através de locais como galerias e outros pontos de venda, taxas de comissionamento, etc., e pesquisa direta com artistas vivos e/ou seus agentes. Sempre que possível, realiza-se comparação com trabalhos semelhantes ou custo de reposição.</li> <li>○ <i>Social History Collection</i>: consideram-se resultados de bases de dados de leilões nacionais e internacionais, fontes de informações de organizações afiliadas e seus membros, <i>networking</i> com</li> </ul> </li> </ul>

	vendedores e colecionadores ao redor do mundo, avaliações prévias e histórico de vendas, se disponíveis, para um item.
History Trust of South Australia	<ul style="list-style-type: none"> <li>• A avaliação é conduzida por avaliadores independentes.</li> <li>• A determinação do valor justo leva em consideração as características do ativo (por exemplo, condições e localização desses ativos e quaisquer restrições na venda ou uso dos ativos); e o melhor uso possível (que seja fisicamente possível, legalmente permitido e financeiramente factível).</li> <li>• O truste considera que o melhor uso possível é o corrente.</li> <li>• As coleções são grandes e diversificadas e incluem muitos itens que são de difícil avaliação, dadas as considerações de valores de mercado e sua representação única da história da sociedade de <i>South Australia</i>.</li> </ul>
Koorie Heritage Trust Inc	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Não informado pela entidade.</li> </ul>
Library Board of Victoria	<ul style="list-style-type: none"> <li>• A avaliação é realizada por avaliadores independentes.</li> <li>• Utiliza-se informações (<i>inputs</i>) Nível 3.</li> <li>• Ativo: <i>Heritage Buildings</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Técnicas de Avaliação: Custo de Reposição Depreciado.</li> <li>○ Informações (<i>inputs</i>) utilizadas: custo direto por metro quadrado / vida útil dos <i>heritage buildings</i>.</li> </ul> </li> <li>• Ativo: <i>Cultural Assets</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Técnica de avaliação: Abordagem de Mercado.</li> <li>○ Informações (<i>inputs</i>) utilizadas: julgamento profissional e amostras aleatórias estatisticamente verificadas.</li> </ul> </li> </ul>
Library Council of New South Wales	<ul style="list-style-type: none"> <li>• A avaliação é conduzida por avaliador independente.</li> <li>• Utiliza-se a abordagem de mercado.</li> <li>• Utiliza-se informações (<i>inputs</i>) Nível 2.</li> <li>• Os ativos são avaliados com base em observações de mercado dos preços de vendas de itens de coleção iguais ou similares, sendo que, nesse caso, ajustes são realizados com base no comparativo do nível de significância do ativo avaliado e do ativo similar.</li> <li>• Os ativos de alto valor (excedendo \$ 30.000,00) são avaliados individualmente.</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Outros ativos são avaliados através de uma amostragem estratificada de coleções estabelecidas que são relativamente similares em termos de valor.</li> <li>• O tamanho da amostra e o erro padrão relativo são calculados por um estatístico profissional independente contratado pelos avaliadores com o objetivo de garantir que o erro padrão fique dentro do intervalo especificado de 10%.</li> <li>• Os valores médios dos itens amostrais dentro de cada categoria são multiplicados pelo tamanho da população para calcular o total de avaliação de cada categoria.</li> </ul>
Museum of Applied Arts and Sciences	<ul style="list-style-type: none"> <li>• As avaliações são realizadas por avaliadores independentes.</li> <li>• Utiliza-se informações (<i>inputs</i>) Nível 2 e Nível 3.</li> <li>• <i>Heritage assets</i>, tais como os prédios do museu, são avaliados pelo custo de reposição corrente.</li> <li>• Algumas coleções como de moedas, filatélicas, de joias, livros e móveis que possuem mercado de preços observáveis são avaliadas usando a abordagem de mercado.</li> <li>• Outras coleções são avaliadas utilizando-se um abordagem de custo através de um custo de reprodução ou de colecionar novamente.</li> <li>• A avaliação das coleções envolve o uso de técnicas de amostragem. Os ativos com alta significância ou com alto valor são avaliados individualmente, enquanto outros ativos são avaliados por categoria utilizando amostras dimensionadas apropriadamente para determinar o valor da categoria como um todo.</li> <li>• As categorias variam de ativos com mercados ativos estabelecidos observáveis e bens para os quais faltam mercados ativos e informações inobserváveis, tais como a proveniência de um item, possuem impacto significativos no seu valor.</li> </ul>
Museums Board of Victoria	<ul style="list-style-type: none"> <li>• As avaliações são conduzidas por profissionais externos.</li> <li>• Utiliza-se informações (<i>inputs</i>) Nível 2 e Nível 3.</li> <li>• Nível 2: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ As coleções são avaliadas a partir de uma abordagem de mercado adotada pelo avaliador independente. Essa abordagem utiliza preços e outras informações relevantes geradas por um mercado de transações envolvendo itens idênticos ou comparáveis.</li> </ul> </li> <li>• Nível 3: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ As coleções são avaliadas a partir de um modelo de avaliação estatístico que utiliza uma metodologia de amostragem estatisticamente verificada, custos de colecionar novamente estimados e adições</li> </ul> </li> </ul>

	<p>subsequentes à avaliação pelo custo ou valor.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Técnicas de Avaliação: Mercado, Modelo Estatístico e Custo (Custo de colecionar novamente).</li> <li>○ Informações (<i>inputs</i>) utilizados: preços de mercado, amostra aleatória estatisticamente verificada.</li> </ul>
National Archives of Australia	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Os ativos são avaliados por avaliador independente.</li> <li>• Utiliza-se informações (<i>inputs</i>) Nível 2.</li> <li>• Técnica de avaliação: Mercados comparáveis.</li> <li>• Informações (<i>inputs</i>) utilizadas: preços de compra/venda no mercado, avaliações profissionais para itens similares.</li> </ul>
National Film and Sound Archive of Australia	<ul style="list-style-type: none"> <li>• O valor justo é determinado através do valor de mercado de itens similares ou do custo de reposição depreciado como determinado por um avaliador independente.</li> <li>• Utiliza-se informações (<i>inputs</i>) Nível 2 e Nível 3.</li> <li>• Nível 2: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Técnica de avaliação: Abordagem de Mercado (ou Comparação de Vendas).</li> <li>○ Informações (<i>inputs</i>) utilizadas: ativos avaliados refletem, comumente, itens transacionados e vendas recentes de itens similares.</li> </ul> </li> <li>• Nível 3: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Técnica de avaliação: Custo de Reposição Depreciado.</li> <li>○ Informações (<i>inputs</i>) utilizadas: equipamentos especializados considerados e custo baseado no custo de reposição usando avaliações profissionais.</li> </ul> </li> </ul>
National Gallery of Australia	<ul style="list-style-type: none"> <li>• O valor justo é determinado considerando-se o valor de mercado de itens similares conforme determinado por um avaliador independente.</li> <li>• Utiliza-se informações (<i>inputs</i>) Nível 2.</li> <li>• Técnica de avaliação: Abordagem de Mercado.</li> <li>• Informações (<i>inputs</i>) utilizadas: vendas privadas de obras de arte similares e avaliações profissionais de itens similares.</li> </ul>
National Library of Australia	<ul style="list-style-type: none"> <li>• As avaliações são conduzidas por avaliadores externos.</li> <li>• A metodologia de avaliação envolve uma amostra aleatória estratificada das coleções, desenvolvida pelo</li> </ul>

	<p><i>University of Western Australia, Statistical Consulting Group</i> e que tem como objetivo agrupar itens que são similares em natureza, maneira pela qual são armazenados e valor aproximado.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• O método de avaliação adotado é o de evidências baseadas no mercado, onde um mercado existe para as coleções. As coleções para as quais esse método é utilizado são: livros raros, mapas raros, atlas e globos e coleções em geral, partituras musicais e coisas efêmeras.</li> <li>• As evidências de mercado são buscadas em uma diversidade de fontes como: comerciantes de materiais antigos, vendedores de livros, vendedores especializados e base de dados de vendas relevantes. Custos de aquisições dos últimos dois anos para as coleções em geral e coleções de música são usados para fornecer uma guia sobre o preço de compra de tais itens. O restante da coleção é avaliado utilizando-se abordagem de custo médio baseado em mercado (segunda mão).</li> <li>• As avaliações estão sujeitas a um alto grau de incerteza de estimativa devido a fatores como: as coleções são únicas e existem poucas transações comparáveis, existe um mercado ativo limitado para a maioria dos itens, os itens da entidade não são vendidos e, portanto, não são testados no mercado, a avaliação depende de amostragem.</li> <li>• Utiliza-se informações (<i>inputs</i>) Nível 2 e Nível 3.</li> <li>• Nível 2: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Técnica de Avaliação: Custo.</li> <li>○ Informações (<i>inputs</i>) utilizadas: benefícios econômicos consumidos e vida útil do ativo.</li> </ul> </li> <li>• Nível 3: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Técnica de avaliação: Abordagem de Mercado (preço médio de transação).</li> <li>○ Informações (<i>inputs</i>) utilizadas: transações de mercado ajustadas, sendo que um significativo aumento (queda) no preço médio de transação ajustado pode resultar em uma mensuração do valor justo significativamente maior (menor).</li> </ul> </li> <li>• Nível 3: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Técnica de avaliação: Abordagem de Mercado (modelo estatístico).</li> <li>○ Informações (<i>inputs</i>) utilizadas: amostra aleatória estatisticamente verificada, sendo que quanto menores (maiores) os erros padrões relativos, mais baixas (mais altas) as variações na mensuração do valor justo.</li> </ul> </li> </ul>
National Museum of Australia	<ul style="list-style-type: none"> <li>• As avaliações são conduzidas por profissionais independentes.</li> <li>• O valor justo é baseado em observações de mercado. As coleções são diversificadas e com muitos objetos</li> </ul>

	<p>icônicos e com mercados de comparação limitados, de forma que são necessárias estimativas significativas na mensuração do impacto da proveniência para o valor dos objetos da coleção.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Uma metodologia de amostragem é adotada para a avaliação com uma amostra de objetos selecionados de cada categoria. Os valores para a amostra são determinados com referência a mercados de artes, antiguidades e colecionáveis e um valor médio é aplicado para toda a categoria da coleção.</li> <li>• Utiliza-se informações (<i>inputs</i>) Nível 3.</li> <li>• Técnica de avaliação: Abordagem de Mercado.</li> <li>• Informações (<i>inputs</i>) utilizadas: mercados secundários locais e internacionais para arte e colecionáveis e proveniência dos objetos (avaliação profissional).</li> </ul>
National Portrait Gallery of Australia	<ul style="list-style-type: none"> <li>• O valor justo é definido com base em valores de mercado de ativos similares conforme determinado pelo avaliador independente.</li> <li>• Utiliza-se informações (<i>inputs</i>) Nível 2.</li> <li>• Técnica de avaliação: Mercados comparáveis.</li> <li>• Informações (<i>inputs</i>) utilizadas: estimação do valor corrente dos ativos com base em evidências de mercado recentes.</li> </ul>
National Sports Museum Ltd	<ul style="list-style-type: none"> <li>• O valor justo é determinado a partir de evidências baseadas em mercado.</li> <li>• As avaliações são conduzidas por avaliadores independentes.</li> </ul>
National Trust Of Australia (Victoria)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Não informado pela entidade.</li> </ul>
Old Parliament House	<ul style="list-style-type: none"> <li>• As avaliações são conduzidas por avaliadores independentes.</li> <li>• Utiliza-se informações (<i>inputs</i>) Nível 3.</li> <li>• Ativo: <i>Library Collection</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Técnica de avaliação: Custo de Reposição Depreciado.</li> <li>○ Informações (<i>inputs</i>) utilizadas: valor de mercado para ativos similares.</li> </ul> </li> <li>• Ativo: <i>Associated Collection</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Técnica de avaliação: Custo de Reposição Depreciado.</li> <li>○ Informações (<i>inputs</i>) utilizadas: valor de mercado para ativos similares.</li> </ul> </li> </ul>

Parks Victoria	<ul style="list-style-type: none"> <li>• As avaliações são realizadas por um avaliador interno e determinadas com base em uma abordagem de mercado.</li> <li>• Utiliza-se informações (<i>inputs</i>) Nível 2.</li> <li>• Para obras de arte, a avaliação dos ativos é determinada por uma comparação com exemplares similares de trabalhos de artistas em toda a Austrália e pesquisas sobre preços pagos por itens similares oferecidos em leilão ou através de galerias de arte nos últimos anos.</li> <li>• Para esculturas, a avaliação dos ativos é determinada por uma comparação com exemplares similares de esculturas em toda a Austrália e pesquisas sobre preços pagos por itens similares oferecidos em leilão ou através de galerias de arte nos últimos anos.</li> </ul>
Puffing Billy Preservation Society	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Utiliza-se informações (<i>inputs</i>) Nível 3 não especificadas.</li> <li>• O valor justo foi mensurado pelo custo.</li> </ul>
Queensland Art Gallery Board of Trustees	<ul style="list-style-type: none"> <li>• A coleção compreende, aproximadamente, 17.500 obras, sendo o valor justo influenciado por um pequeno número de obras de alto valor, principalmente de origem internacional.</li> <li>• Utiliza-se informações (<i>inputs</i>) Nível 2.</li> <li>• Todas as obras com valor acima de \$ 50.000,00 são avaliadas pela equipe de <i>experts</i> da galeria ou por avaliadores independentes, levando em conta o preço pago por obras comparáveis, julgamento dos avaliadores independentes, taxas de câmbio, quando aplicável, e condições gerais de mercado.</li> <li>• O restante da coleção, composto por itens com valores individuais mais baixos em comparação ao valor total da coleção e que estão menos sujeitos a alterações materiais, é mantido pelo custo (que se aproxima do valor justo), mas é periodicamente revisado.</li> </ul>
Queensland Performing Arts Trust	<ul style="list-style-type: none"> <li>• A avaliação é conduzida por avaliadores externos.</li> <li>• Técnica de avaliação: Custo de Reposição Depreciado.</li> <li>• Utiliza-se informações (<i>inputs</i>) Nível 3.</li> </ul>
Royal Botanic Gardens Board Victoria	<ul style="list-style-type: none"> <li>• A avaliação é realizada por profissionais independentes.</li> <li>• Utiliza-se informações (<i>inputs</i>) Nível 2 e 3.</li> <li>• Para antiguidades e obras de arte, utiliza-se a abordagem de mercado, sob a qual a avaliação dos ativos é determinada através de uma comparação com exemplares similares de obras de artistas ao longo da Austrália e pesquisas de preços pagos por exemplares similares oferecidos em leilões ou através de galerias</li> </ul>

	<p>de arte nos anos recentes (Nível 2).</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Para prédios, utiliza-se o método do custo de reposição depreciado, ajustado pelas depreciações associadas. Na medida em que os ajustes de depreciação são considerados <i>inputs</i> significativos e não observáveis, os prédios são classificados como Nível 3 de mensuração do valor justo. <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Técnica de avaliação: Custo de Reposição Depreciado.</li> <li>○ Informações (<i>inputs</i>) utilizadas: custo direto por metro quadrado e vida útil dos prédios.</li> </ul> </li> <li>• Para os ativos culturais especializados, tais como a <i>State Botanical Collection</i>, a avaliação é realizada utilizando o método de custo de reposição, no qual os custos de reposição dizem respeito à capacidade de serviço atual do ativo. O método usado calcula o custo unitário por unidade amostral, que é então escalado para cada coleção (Nível 3). <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Técnica de avaliação: Custo de Reposição.</li> <li>○ Informações (<i>inputs</i>) utilizadas: custo por unidade e tamanho da coleção.</li> </ul> </li> <li>• Para os ativos de infraestrutura, a avaliação é realizada utilizando-se o custo de reposição depreciado, que representa o custo de reposição do componente depois de aplicada a taxa de depreciação com base na sua vida útil. Os custos de reposição dizem respeito aos custos para substituir a capacidade de serviço atual do ativo. A obsolescência econômica também é considerada no cálculo. Onde não é possível examinar obras ocultas, como quadros estruturais e pisos, assume-se o uso de materiais razoáveis e métodos de construção, tendo em conta a idade e a natureza do edifício. O custo estimado da reconstrução, incluindo serviços estruturais e acabamentos também é levado em consideração (Nível 3). <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Técnica de avaliação: Custo de Reposição Depreciado.</li> <li>○ Informações (<i>inputs</i>) utilizadas: custo por unidade e vida útil das instalações.</li> </ul> </li> </ul>
Shrine Of Remembrance Trustee	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Avaliadores independentes são usados para conduzir as reavaliações.</li> <li>• Utiliza-se informações (<i>inputs</i>) Nível 2 e 3.</li> <li>• Ativo: <i>Shrine of Remembrance</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Técnicas de avaliação: Custo de Reposição Depreciado.</li> <li>○ Informações (<i>inputs</i>) utilizadas: custo direto por metro quadrado e vida útil do prédio e componentes, avaliada entre 95 e 180 anos.</li> </ul> </li> <li>• Ativos: outros <i>heritage assets</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Técnica de avaliação: Valor de mercado e novo custo de reposição estimado.</li> <li>○ Informações (<i>inputs</i>) utilizadas: custo direto por unidade e vida útil do prédio e componentes, avaliada</li> </ul> </li> </ul>

	entre 50 e 150 anos.
South Australian Museum Board	<ul style="list-style-type: none"> <li>• As avaliações são conduzidas por avaliadores independentes.</li> <li>• As coleções definidas como tendo valor de mercado são etnologia aborígine australiana, etnologia estrangeira, coleção polar australiana, coleção de história social/industrial, mineralogia, biblioteca de museu, arquivos/obras de arte, livros raros e programas públicos. Nesses casos, utiliza-se de abordagem de mercado, considerando-se que o mercado estabelecido existe.</li> <li>• As coleções de história natural (banco australiano de tecido biológico, invertebrados marinhos, malacologia, ictiologia, paleontologia, aracnologia, entomologia, ornitologia, coleção helmintológica australiana, arqueologia, mamífero e herpetologia) são avaliadas pela abordagem de custo do trabalho de campo, preparação e documentação para substituir o material na sua condição presente.</li> </ul>
Sydney Harbour Federation Trust	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Utiliza-se informações (<i>inputs</i>) Nível 2.</li> <li>• Técnica de avaliação: Custo de Reposição Depreciado.</li> <li>• Informações (<i>inputs</i>) utilizadas: desenho do prédio, estrutura e materiais utilizados, valor de mercado de reposição, vida útil do ativo, melhorias no local, inspeções visuais para estimar o valor contábil do ativo.</li> </ul>
The Board Of Trustees Of Newstead House	<ul style="list-style-type: none"> <li>• As avaliações são conduzidas por um avaliador registrado.</li> <li>• A avaliação da <i>Newstead House</i> e do Centro de Pesquisa é realizada com base no custo de reposição, uma vez que não existem mercados para ativos similares.</li> <li>• As coleções foram avaliadas levando em consideração os “princípios” do valor justo.</li> </ul>
The National Trust Of South Australia	<ul style="list-style-type: none"> <li>• As avaliações são realizadas quando considera-se que os valores de mercado dos itens se moveram de maneira significativa.</li> <li>• Utiliza-se informações (<i>inputs</i>) Nível 3 não especificadas.</li> </ul>
The Trustee For Australian Museum Trust	<ul style="list-style-type: none"> <li>• O método utilizado na reavaliação é o valor de mercado da coleção no seu melhor uso, sendo que quando faltam evidências baseadas no mercado, o “custo de colecionar novamente” é usado. Tal método utiliza a expertise da equipe do museu.</li> <li>• A metodologia de “custo de colecionar novamente” atribuiu um custo unitário médio derivado por meio de um tipo de coleção e extrapola um valor total para esses itens quando um mercado pronto não existe. O custo médio varia dentro das categorias da coleção. O custo de colecionar novamente é baseado em uma estimativa de custo de reposição bruto atual, menos uma provisão para obsolescência.</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Utiliza-se informações (<i>inputs</i>) Nível 2 e 3.</li> <li>• As coleções culturais e de história natural e as coleções de biblioteca e de arquivos são avaliadas por avaliadores independentes. Outras coleções registradas são avaliadas internamente usando a expertise da equipe para estimar o custo de colecionar novamente (os custos de colecionar novamente são baseados nas coleções materiais registradas).</li> </ul>
The Trustee For Historic Houses Trust Of NSW	<ul style="list-style-type: none"> <li>• As coleções são avaliadas por especialistas internos e externos para refletir o valor justo.</li> <li>• Utiliza-se informações (<i>inputs</i>) Nível 3 não especificadas.</li> </ul>
Trustees of the Tasmanian Museum and Art Gallery	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Os ativos foram avaliados através de uma revisão interna conduzida por gestores e equipe de especialistas do museu em 2016, tendo sido avaliados por avaliadores independentes em 2015.</li> <li>• A determinação do valor justo dos ativos é uma combinação de dois componentes distintos – a avaliação individual de itens icônicos na coleção e uma amostra representativa dos objetivos restantes.</li> <li>• A avaliação individual baseia-se na expertise do avaliador e no seu conhecimento de mercado. A amostra representativa dá origem a um valor médio que é atribuído aos objetos restantes.</li> <li>• A avaliação mais recente baseou-se em uma combinação de arquivos internos, conhecimento especializado e informações de mercado derivados de uma avaliação independente.</li> <li>• Utiliza-se informações (<i>inputs</i>) Nível 2.</li> </ul>
Victorian Arts Centre Trust	<ul style="list-style-type: none"> <li>• As avaliações são conduzidas por avaliadores independentes.</li> <li>• Utiliza-se informações (<i>inputs</i>) Nível 2.</li> <li>• Os ativos são avaliados utilizando a melhor estimativa de preço razoavelmente obtido no mercado na data de reporte.</li> <li>• O método de avaliação compara preços de leilão de itens similares. Valores levados em consideração incluem idade, condições, importância do item e importância relativa do intérprete com que cada item está associado.</li> </ul>
Western Australian Museum	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Utiliza-se informações (<i>inputs</i>) Nível 2 e Nível 3.</li> <li>• Nível 2: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Técnica utilizada: Abordagem de Mercado.</li> <li>○ Informações (<i>inputs</i>) utilizadas: evidências de mercado de preços de vendas de coleções idênticas ou</li> </ul> </li> </ul>

	<p>similares em transações recentes.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Nível 3: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Técnica utilizada: Custo de Reposição Depreciado.</li> <li>○ Informações (inputs) utilizadas: custo histórico por coleção.</li> </ul> </li> </ul>
<b>Nova Zelândia</b>	
Hawke's Bay Museums Trust	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Os ativos são avaliados por um avaliador independente registrado.</li> <li>• A base para avaliação é o valor de mercado estimado.</li> </ul>
Museum of New Zealand Te Papa Tongarewa	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Coleção: Arte <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Base de avaliação/metodologia: a avaliação é baseada em valores correntes de mercado, alguns itens são avaliados em bases amostrais (tais como impressões e fotos). Algumas obras de arte são avaliadas em moeda estrangeira e então convertidas para NZ\$ quando o mercado é internacional. Outros itens são avaliados com base no mercado de itens similares com valores extraídos de leilões e catálogos de revendedores.</li> </ul> </li> <li>• Coleção: <i>Te Aka Matua Library</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Base de avaliação/metodologia: os itens são avaliados de diversas maneiras utilizando uma combinação de valores de mercado, custo de reposição, amostragem e valores comparativos.</li> </ul> </li> <li>• Coleção: História <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Base de avaliação/metodologia: quando possível, esses itens são avaliados com referência a valores de mercado correntes obtidos de catálogos de leilões. Alguns itens de significância histórica insubstituíveis são avaliados por comparação com outros itens similares insubstituíveis.</li> </ul> </li> <li>• Coleção: <i>Mātaraunga Māori</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Base de avaliação/metodologia: esses itens são avaliados com base em vendas domésticas correntes a partir de catálogos de casas de leilão reputáveis.</li> </ul> </li> <li>• Coleção: História Natural <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Base de avaliação/metodologia: botânicos, invertebrados e vertebrados são divididos em dois lotes e avaliados com base no custo de reposição estimado. Algumas espécimes recebem valores comerciais com base em vendas de leilão e catálogos. Itens arqueozoológicos são avaliados com base no custo de reposição estimado de escavações arqueológicas. A avaliação de itens botânicos, invertebrados e vertebrados é realizada via um modelo desenvolvido internamente baseado no custo</li> </ul> </li> </ul>

	<p>de reposição esperado. Os itens dentro dessa coleção que possuem valor comercial são avaliados por avaliador independente.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Coleção: Filatélica <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Base de avaliação/metodologia: O valor de mercado desta coleção é baseado em catálogos de selo reputáveis e referências. Itens como volume são amostrados.</li> </ul> </li> <li>• Coleção: Pacífica e Internacional <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Base de avaliação/metodologia: valores baseados em vendas locais e internacionais extraídas de vendas de leilões e catálogos.</li> </ul> </li> <li>• Coleção: Fotografia <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Base de avaliação/metodologia: valores baseados em valores de mercado extraídos de vendas de leilões e catálogos.</li> </ul> </li> </ul>
Museum Of Transport And Technology	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Os ativos são avaliados com base em valores de mercado estimados.</li> <li>• O mercado muito limitado e especializado para esses ativos significa que, na maioria dos casos, existem poucas transações a partir das quais o valor pode ser baseado de forma confiável.</li> <li>• Os valores registrados são, portanto, a melhor estimativa dos avaliadores tomando como base o seu conhecimento de transações com ativos similares.</li> </ul>
Te Manawa Museums Trust	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Os valores são avaliados por avaliadores independentes com referência aos preços em um mercado ativo.</li> </ul>
The Arts Centre of Christchurch Trust Board	<ul style="list-style-type: none"> <li>• A avaliação é realizada a partir de pareceres especializados de engenheiros qualificados e experientes, agrimensores e avaliadoras.</li> <li>• O modelo de custo de reposição depreciado é aplicado.</li> <li>• Ao reparar e conservar os prédios, o Truste é obrigado a utilizar (quando possível) métodos de construção, técnicas e materiais que eram os mesmos usados originalmente no final do século XIX ou início do século XX.</li> <li>• Essa abordagem original do trabalho de reparar e conservar pode ser até três ou quatro vezes mais cara do que o custo incorrido quando métodos, técnicas e materiais de construção atuais são aplicados.</li> </ul>
The Manawatu Historic Vehicle Collection Trust	<ul style="list-style-type: none"> <li>• O ativo foi avaliado com base em valores de mercado aberto por uma empresa especializada em tratores.</li> </ul>

Waitangi National Trust Group	<ul style="list-style-type: none"> <li>• O valor foi avaliado por avaliadores independentes com referência à literatura em relação à propriedade em questão e pesquisa em base de dados com registros de vendas de leilão.</li> </ul>
<b>Reino Unido</b>	
Bressingham Steam Preservation Company Limited	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Os <i>heritage assets</i> são avaliados por uma empresa de leiloeiros e avaliadores profissionais.</li> <li>• A base da avaliação é o valor de mercado dos itens.</li> </ul>
Cartoon Art Trust Limited	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Não informado pela entidade.</li> </ul>
Chiltern Open Air Museum Limited	<ul style="list-style-type: none"> <li>• A avaliação é realizada por um membro do Instituto de Engenheiros Civis.</li> <li>• A avaliação é baseada em estimativas de custos originais e alterados para refletir os efeitos da inflação e custos com melhorias.</li> <li>• Os valores são uma aproximação dos custos para desmantelar e erguer os prédios de exibição e artefatos no local, assumindo que uma proporção de mão-de-obra voluntária é usada.</li> </ul>
Corps of Royal Electrical and Mechanical Engineers Museum	<ul style="list-style-type: none"> <li>• O valor é reavaliado pelo diretor do museu com a ajuda de publicações especializadas e experts nos itens avaliados.</li> </ul>
Dumfries and Galloway Aviation Museum	<ul style="list-style-type: none"> <li>• O valor é definido com base na melhor estimativa dos trustees do valor realizável levando em consideração o valor no mercado aberto do itens similares e a exigência da política de vendas do museu de oferecer a primeira recusa de qualquer ativo para o setor de museus de caridade.</li> </ul>
Ely Museum CIO	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Os itens são avaliados com base no valor segurado.</li> <li>• O valor segurado é revisado pelo curador do museu tomando como base suas habilidades, conhecimentos e experiências.</li> </ul>
Harewood House Trust Limited	<ul style="list-style-type: none"> <li>• A avaliação é realizada com base em estimativas médias de leilão.</li> </ul>
Mrs Mary E Mclaurin's Trust	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Não informado pela entidade.</li> </ul>
Old Hastings Preservation Society Limited	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Não informado pela entidade.</li> </ul>

Pallant House Gallery	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Os itens são avaliados com base no valor segurado.</li> <li>• O valor segurado é definido por avaliadores profissionais com base no valor do bem em um mercado aberto.</li> </ul>
Pier Arts Centre	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Não informado pela entidade.</li> </ul>
Sheffield Industrial Museums Trust Limited	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Os ativos são avaliados por avaliadores externos.</li> <li>• O avaliação é baseada no valor do bem em um mercado aberto.</li> </ul>
The London Bus Preservation Trust Ltd	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Os itens são avaliados com base no valor segurado.</li> </ul>
The Port Sunlight Village Trust	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Os ativos são avaliados pelos trustes.</li> <li>• A avaliação é baseada no valor dos bens em um mercado aberto.</li> </ul>
Watts Gallery	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Os ativos são avaliados por avaliadores externos.</li> <li>• Os valores são determinados considerando valores de mercado com base em mercados comerciais e incluindo transações recentes de leilões onde itens similares são regularmente vendidos e comprados.</li> </ul>
Yorkshire Sculpture Park	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Os itens são avaliados com base no valor segurado.</li> <li>• Os valores são determinados com base em conselhos de artistas e galerias.</li> </ul>

## APÊNDICE F – TABELA VERDADE AUSTRÁLIA, NOVA ZELÂNDIA E REINO UNIDO

Truth Table:							
v1:	REGULAMENTACOES			v2:	RECEITA_TERCEIROS		
v3:	GRANDE_PORTE			v4:	AUDITORIA_PUBLICA		
v5:	AUDITORIA_BIG			v6:	CONTROLE_GOV		
O:	CAPITALIZACAO_PLENA			id:	ID_MUSEU		
v1	v2	v3	v4	v5	v6	O	id
0	0	0	0	0	0	C	UK5(1), UK9(0), UK10(1), UK18(0), UK20(0), UK24(0), UK27(0), UK28(1), UK40(0), UK42(0), UK43(0), UK50(1), AU13(1), AU28(1), NZ2(0), NZ9(0), NZ20(1)
0	0	0	0	1	0	1	AU24, AU25, AU36, AU37
0	0	1	0	0	0	C	UK1(1), UK2(1), UK3(1), UK13(1), UK25(1), UK32(1), UK48(1), NZ25(0)
0	0	1	0	1	0	1	UK34, UK39, NZ4, NZ17
0	0	1	0	1	1	0	UK36, UK37, NZ1
0	0	1	1	0	0	0	UK11
0	1	0	0	0	0	C	UK6(1), UK8(1), UK19(1), UK33(1), UK41(0), UK47(0), UK49(1), NZ3(0), NZ7(0), NZ12(0), NZ14(1), NZ19(0), NZ24(1)
0	1	0	0	1	0	1	UK7
0	1	0	0	1	1	1	NZ8
0	1	0	1	0	1	1	AU11
0	1	1	0	0	0	C	UK21(1), UK38(0), UK44(1), UK46(1)
0	1	1	0	1	0	C	UK26(1), NZ5(0)
0	1	1	0	1	1	C	NZ6(0), NZ11(0), NZ18(1), NZ22(1), NZ23(1)
0	1	1	1	0	0	1	UK31
0	1	1	1	0	1	C	NZ10(1), NZ13(0), NZ15(0), NZ16(1), NZ21(0)
1	0	0	1	0	1	C	AU1(0), AU30(1), AU34(1)
1	0	1	1	0	1	C	UK23(0), AU41(1)
1	1	0	0	0	1	1	AU35
1	1	0	1	0	0	1	AU9
1	1	0	1	0	1	C	AU3(1), AU4(1), AU5(1), AU6(1), AU8(1), AU12(1), AU19(1), AU20(1), AU22(1), AU23(1), AU26(1), AU29(1), AU31(1), AU32(1), AU33(0), AU38(0), AU39(1), AU40(1)
1	1	1	0	1	1	0	UK4
1	1	1	1	0	1	C	UK12(0), UK14(0), UK15(0), UK16(0), UK17(0), UK22(1), UK29(0), UK30(0), UK35(0), UK45(0), AU2(1), AU7(1), AU10(1), AU14(1), AU15(1), AU16(1), AU17(1), AU18(1), AU21(1), AU27(1)

## APÊNDICE G – QCA AUSTRÁLIA, NOVA ZELÂNDIA E REINO UNIDO

Tosmana Report

Algorithm: Quine  
File: C:\Users\Notebook2\Downloads\QCA\TD\_QCA.xml  
Settings:

Minimizing: 1  
including

Variable Settings:

Name	Thresholds
CAPITALIZACAO_PLENA	--
REGULAMENTACOES	--
RECEITA_TERCEIROS	--
GRANDE_PORTE	--
AUDITORIA_PUBLICA	--
AUDITORIA_BIG	--
CONTROLE_GOV	--

Truth Table:

v1:	REGULAMENTACOES	v2:	RECEITA_TERCEIROS				
v3:	GRANDE_PORTE	v4:	AUDITORIA_PUBLICA				
v5:	AUDITORIA_BIG	v6:	CONTROLE_GOV				
O:	CAPITALIZACAO_PLENA	id:	ID_MUSEU				
v1	v2	v3	v4	v5	v6	O	id
0	0	0	0	0	0	C	UK5(1), UK9(0), UK10(1), UK18(0), UK20(0), UK24(0), UK27(0), UK28(1), UK40(0), UK42(0), UK43(0), UK50(1), AU13(1), AU28(1), NZ2(0), NZ9(0), NZ20(1)
0	0	0	0	1	0	1	AU24, AU25, AU36, AU37
0	0	1	0	0	0	C	UK1(1), UK2(1), UK3(1), UK13(1), UK25(1), UK32(1), UK48(1), NZ25(0)
0	0	1	0	1	0	1	UK34, UK39, NZ4, NZ17
0	0	1	0	1	1	0	UK36, UK37, NZ1
0	0	1	1	0	0	0	UK11
0	1	0	0	0	0	C	UK6(1), UK8(1), UK19(1), UK33(1), UK41(0), UK47(0), UK49(1), NZ3(0), NZ7(0), NZ12(0), NZ14(1), NZ19(0), NZ24(1)
0	1	0	0	1	0	1	UK7
0	1	0	0	1	1	1	NZ8
0	1	0	1	0	1	1	AU11
0	1	1	0	0	0	C	UK21(1), UK38(0), UK44(1), UK46(1)
0	1	1	0	1	0	C	UK26(1), NZ5(0)
0	1	1	0	1	1	C	NZ6(0), NZ11(0), NZ18(1), NZ22(1), NZ23(1)
0	1	1	1	0	0	1	UK31
0	1	1	1	0	1	C	NZ10(1), NZ13(0), NZ15(0), NZ16(1), NZ21(0)
1	0	0	1	0	1	C	AU1(0), AU30(1), AU34(1)
1	0	1	1	0	1	C	UK23(0), AU41(1)
1	1	0	0	0	1	1	AU35
1	1	0	1	0	0	1	AU9
1	1	0	1	0	1	C	AU3(1), AU4(1), AU5(1), AU6(1), AU8(1), AU12(1), AU19(1), AU20(1), AU22(1), AU23(1), AU26(1), AU29(1), AU31(1), AU32(1), AU33(0), AU38(0), AU39(1), AU40(1)
1	1	1	0	1	1	0	UK4
1	1	1	1	0	1	C	UK12(0), UK14(0), UK15(0), UK16(0), UK17(0), UK22(1), UK29(0), UK30(0), UK35(0), UK45(0), AU2(1), AU7(1), AU10(1), AU14(1), AU15(1), AU16(1), AU17(1), AU18(1), AU21(1), AU27(1)

Result(s):

REGULAMENTACOES{0} \* RECEITA\_TERCEIROS{1} \* GRANDE\_PORTE{0} \* AUDITORIA\_PUBLICA{0} \* AUDITORIA\_BIG{1} +  
(UK7+NZ8)

REGULAMENTACOES{0} \* RECEITA\_TERCEIROS{0} \* AUDITORIA\_PUBLICA{0} \* AUDITORIA\_BIG{1} \* CONTROLE\_GOV{0} +  
(UK34,UK39,NZ4,NZ17+AU24,AU25,AU36,AU37)

REGULAMENTACOES{0} \* RECEITA\_TERCEIROS{1} \* GRANDE\_PORTE{1} \* AUDITORIA\_PUBLICA{1} \*  
AUDITORIA\_BIG{0} \* CONTROLE\_GOV{0} +

(UK31)

REGULAMENTACOES{1} \* RECEITA\_TERCEIROS{1} \* GRANDE\_PORTE{0} \* AUDITORIA\_PUBLICA{1} \*  
AUDITORIA\_BIG{0} \* CONTROLE\_GOV{0} +

(AU9)

REGULAMENTACOES{0} \* RECEITA\_TERCEIROS{1} \* GRANDE\_PORTE{0} \* AUDITORIA\_PUBLICA{1} \*  
AUDITORIA\_BIG{0} \* CONTROLE\_GOV{1} +

(AU11)

REGULAMENTACOES{1} \* RECEITA\_TERCEIROS{1} \* GRANDE\_PORTE{0} \* AUDITORIA\_PUBLICA{0} \*  
AUDITORIA\_BIG{0} \* CONTROLE\_GOV{1}

(AU35)

## Tosmana Report

Algorithm: Graph-based Agent

File: C:\Users\Notebook2\Downloads\QCA\TD\_QCA.xml

## Settings:

Minimizing: 1  
including C R

## Variable Settings:

Name	Thresholds
CAPITALIZACAO_PLENA	--
REGULAMENTACOES	--
RECEITA_TERCEIROS	--
GRANDE_PORTE	--
AUDITORIA_PUBLICA	--
AUDITORIA_BIG	--
CONTROLE_GOV	--

## Truth Table:

v1:	REGULAMENTACOES	v2:	RECEITA_TERCEIROS					
v3:	GRANDE_PORTE	v4:	AUDITORIA_PUBLICA					
v5:	AUDITORIA_BIG	v6:	CONTROLE_GOV					
O:	CAPITALIZACAO_PLENA	id:	ID_MUSEU					
	v1	v2	v3	v4	v5	v6	O	id
	0	0	0	0	0	0	C	UK5(1), UK9(0), UK10(1), UK18(0), UK20(0), UK24(0), UK27(0), UK28(1), UK40(0), UK42(0), UK43(0), UK50(1), AU13(1), AU28(1), NZ2(0), NZ9(0), NZ20(1)
	0	0	0	0	1	0	1	AU24, AU25, AU36, AU37
	0	0	1	0	0	0	C	UK1(1), UK2(1), UK3(1), UK13(1), UK25(1), UK32(1), UK48(1), NZ25(0)
	0	0	1	0	1	0	1	UK34, UK39, NZ4, NZ17
	0	0	1	0	1	1	0	UK36, UK37, NZ1
	0	0	1	1	0	0	0	UK11
	0	1	0	0	0	0	C	UK6(1), UK8(1), UK19(1), UK33(1), UK41(0), UK47(0), UK49(1), NZ3(0), NZ7(0), NZ12(0), NZ14(1), NZ19(0), NZ24(1)
	0	1	0	0	1	0	1	UK7
	0	1	0	0	1	1	1	NZ8
	0	1	0	1	0	1	1	AU11
	0	1	1	0	0	0	C	UK21(1), UK38(0), UK44(1), UK46(1)
	0	1	1	0	1	0	C	UK26(1), NZ5(0)
	0	1	1	0	1	1	C	NZ6(0), NZ11(0), NZ18(1), NZ22(1), NZ23(1)
	0	1	1	1	0	0	1	UK31
	0	1	1	1	0	1	C	NZ10(1), NZ13(0), NZ15(0), NZ16(1), NZ21(0)
	1	0	0	1	0	1	C	AU1(0), AU30(1), AU34(1)
	1	0	1	1	0	1	C	UK23(0), AU41(1)
	1	1	0	0	0	1	1	AU35
	1	1	0	1	0	0	1	AU9
	1	1	0	1	0	1	C	AU3(1), AU4(1), AU5(1), AU6(1), AU8(1), AU12(1), AU19(1), AU20(1), AU22(1), AU23(1), AU26(1), AU29(1), AU31(1), AU32(1), AU33(0), AU38(0), AU39(1), AU40(1)
	1	1	1	0	1	1	0	UK4
	1	1	1	1	0	1	C	UK12(0), UK14(0), UK15(0), UK16(0), UK17(0), UK22(1), UK29(0), UK30(0), UK35(0), UK45(0), AU2(1), AU7(1), AU10(1), AU14(1), AU15(1), AU16(1), AU17(1), AU18(1), AU21(1), AU27(1)

## Result(s):

GRANDE\_PORTE{0}+

(UK7+AU9+AU11+AU24,AU25,AU36,AU37+AU35+NZ8)

REGULAMENTACOES{0}RECEITA\_TERCEIROS{1}+

(UK7+UK31+AU11+NZ8)

AUDITORIA\_PUBLICA{0}CONTROLE\_GOV{0}

(UK7+UK34,UK39,NZ4,NZ17+AU24,AU25,AU36,AU37)

GRANDE\_PORTE{0}+  
(UK7+AU9+AU11+AU24,AU25,AU36,AU37+AU35+NZ8)  
REGULAMENTACOES{0}RECEITA\_TERCEIROS{1}+  
(UK7+UK31+AU11+NZ8)  
AUDITORIA\_BIG{1}CONTROLE\_GOV{0}  
(UK7+UK34,UK39,NZ4,NZ17+AU24,AU25,AU36,AU37)

GRANDE\_PORTE{0}+  
(UK7+AU9+AU11+AU24,AU25,AU36,AU37+AU35+NZ8)  
RECEITA\_TERCEIROS{1}AUDITORIA\_PUBLICA{1}+  
(UK31+AU9+AU11)  
AUDITORIA\_PUBLICA{0}CONTROLE\_GOV{0}  
(UK7+UK34,UK39,NZ4,NZ17+AU24,AU25,AU36,AU37)

GRANDE\_PORTE{0}+  
(UK7+AU9+AU11+AU24,AU25,AU36,AU37+AU35+NZ8)  
RECEITA\_TERCEIROS{1}AUDITORIA\_PUBLICA{1}+  
(UK31+AU9+AU11)  
AUDITORIA\_BIG{1}CONTROLE\_GOV{0}  
(UK7+UK34,UK39,NZ4,NZ17+AU24,AU25,AU36,AU37)

GRANDE\_PORTE{0}+  
(UK7+AU9+AU11+AU24,AU25,AU36,AU37+AU35+NZ8)  
RECEITA\_TERCEIROS{1}AUDITORIA\_BIG{0}+  
(UK31+AU9+AU11+AU35)  
AUDITORIA\_PUBLICA{0}CONTROLE\_GOV{0}  
(UK7+UK34,UK39,NZ4,NZ17+AU24,AU25,AU36,AU37)

GRANDE\_PORTE{0}+  
(UK7+AU9+AU11+AU24,AU25,AU36,AU37+AU35+NZ8)  
RECEITA\_TERCEIROS{1}AUDITORIA\_BIG{0}+  
(UK31+AU9+AU11+AU35)  
AUDITORIA\_BIG{1}CONTROLE\_GOV{0}  
(UK7+UK34,UK39,NZ4,NZ17+AU24,AU25,AU36,AU37)

GRANDE\_PORTE{0}+  
(UK7+AU9+AU11+AU24,AU25,AU36,AU37+AU35+NZ8)  
RECEITA\_TERCEIROS{1}CONTROLE\_GOV{0}+  
(UK7+UK31+AU9)  
AUDITORIA\_PUBLICA{0}CONTROLE\_GOV{0}  
(UK7+UK34,UK39,NZ4,NZ17+AU24,AU25,AU36,AU37)

GRANDE\_PORTE{0}+  
(UK7+AU9+AU11+AU24,AU25,AU36,AU37+AU35+NZ8)  
RECEITA\_TERCEIROS{1}CONTROLE\_GOV{0}+

(UK7+UK31+AU9)  
AUDITORIA\_BIG{1}CONTROLE\_GOV{0}  
(UK7+UK34,UK39,NZ4,NZ17+AU24,AU25,AU36,AU37)

REGULAMENTACOES{0}RECEITA\_TERCEIROS{1}+  
(UK7+UK31+AU11+NZ8)  
REGULAMENTACOES{1}AUDITORIA\_BIG{0}+  
(AU9+AU35)  
AUDITORIA\_PUBLICA{0}CONTROLE\_GOV{0}  
(UK7+UK34,UK39,NZ4,NZ17+AU24,AU25,AU36,AU37)

REGULAMENTACOES{0}RECEITA\_TERCEIROS{1}+  
(UK7+UK31+AU11+NZ8)  
REGULAMENTACOES{1}AUDITORIA\_BIG{0}+  
(AU9+AU35)  
AUDITORIA\_BIG{1}CONTROLE\_GOV{0}  
(UK7+UK34,UK39,NZ4,NZ17+AU24,AU25,AU36,AU37)

REGULAMENTACOES{0}RECEITA\_TERCEIROS{1}+  
(UK7+UK31+AU11+NZ8)  
RECEITA\_TERCEIROS{1}AUDITORIA\_BIG{0}+  
(UK31+AU9+AU11+AU35)  
AUDITORIA\_PUBLICA{0}CONTROLE\_GOV{0}  
(UK7+UK34,UK39,NZ4,NZ17+AU24,AU25,AU36,AU37)

REGULAMENTACOES{0}RECEITA\_TERCEIROS{1}+  
(UK7+UK31+AU11+NZ8)  
RECEITA\_TERCEIROS{1}AUDITORIA\_BIG{0}+  
(UK31+AU9+AU11+AU35)  
AUDITORIA\_BIG{1}CONTROLE\_GOV{0}  
(UK7+UK34,UK39,NZ4,NZ17+AU24,AU25,AU36,AU37)

## Tosmana Report

Algorithm: Quine

File: C:\Users\Notebook2\Downloads\QCA\TD\_QCA.xml

Settings:

Minimizing: 0  
including

Variable Settings:

Name	Thresholds
CAPITALIZACAO_PLENA	--
REGULAMENTACOES	--
RECEITA_TERCEIROS	--
GRANDE_PORTE	--
AUDITORIA_PUBLICA	--
AUDITORIA_BIG	--
CONTROLE_GOV	--

Truth Table:

v1:	REGULAMENTACOES	v2:	RECEITA_TERCEIROS				
v3:	GRANDE_PORTE	v4:	AUDITORIA_PUBLICA				
v5:	AUDITORIA_BIG	v6:	CONTROLE_GOV				
O:	CAPITALIZACAO_PLENA	id:	ID_MUSEU				
v1	v2	v3	v4	v5	v6	O	id
0	0	0	0	0	0	C	UK5(1), UK9(0), UK10(1), UK18(0), UK20(0), UK24(0), UK27(0), UK28(1), UK40(0), UK42(0), UK43(0), UK50(1), AU13(1), AU28(1), NZ2(0), NZ9(0), NZ20(1)
0	0	0	0	1	0	1	AU24, AU25, AU36, AU37
0	0	1	0	0	0	C	UK1(1), UK2(1), UK3(1), UK13(1), UK25(1), UK32(1), UK48(1), NZ25(0)
0	0	1	0	1	0	1	UK34, UK39, NZ4, NZ17
0	0	1	0	1	1	0	UK36, UK37, NZ1
0	0	1	1	0	0	0	UK11
0	1	0	0	0	0	C	UK6(1), UK8(1), UK19(1), UK33(1), UK41(0), UK47(0), UK49(1), NZ3(0), NZ7(0), NZ12(0), NZ14(1), NZ19(0), NZ24(1)
0	1	0	0	1	0	1	UK7
0	1	0	0	1	1	1	NZ8
0	1	0	1	0	1	1	AU11
0	1	1	0	0	0	C	UK21(1), UK38(0), UK44(1), UK46(1)
0	1	1	0	1	0	C	UK26(1), NZ5(0)
0	1	1	0	1	1	C	NZ6(0), NZ11(0), NZ18(1), NZ22(1), NZ23(1)
0	1	1	1	0	0	1	UK31
0	1	1	1	0	1	C	NZ10(1), NZ13(0), NZ15(0), NZ16(1), NZ21(0)
1	0	0	1	0	1	C	AU1(0), AU30(1), AU34(1)
1	0	1	1	0	1	C	UK23(0), AU41(1)
1	1	0	0	0	1	1	AU35
1	1	0	1	0	0	1	AU9
1	1	0	1	0	1	C	AU3(1), AU4(1), AU5(1), AU6(1), AU8(1), AU12(1), AU19(1), AU20(1), AU22(1), AU23(1), AU26(1), AU29(1), AU31(1), AU32(1), AU33(0), AU38(0), AU39(1), AU40(1)
1	1	1	0	1	1	0	UK4
1	1	1	1	0	1	C	UK12(0), UK14(0), UK15(0), UK16(0), UK17(0), UK22(1), UK29(0), UK30(0), UK35(0), UK45(0), AU2(1), AU7(1), AU10(1), AU14(1), AU15(1), AU16(1), AU17(1), AU18(1), AU21(1), AU27(1)

Result(s):

REGULAMENTACOES{1} \* RECEITA\_TERCEIROS{1} \* GRANDE\_PORTE{1} \* AUDITORIA\_PUBLICA{0} \* AUDITORIA\_BIG{1} \* CONTROLE\_GOV{1} +

(UK4)

REGULAMENTACOES{0} \* RECEITA\_TERCEIROS{0} \* GRANDE\_PORTE{1} \* AUDITORIA\_PUBLICA{1} \* AUDITORIA\_BIG{0} \* CONTROLE\_GOV{0} +

(UK11)

REGULAMENTACOES{0} \* RECEITA\_TERCEIROS{0} \* GRANDE\_PORTE{1} \* AUDITORIA\_PUBLICA{0} \* AUDITORIA\_BIG{1} \* CONTROLE\_GOV{1}

(UK36,UK37,NZ1)

## Tosmana Report

Algorithm: Graph-based Agent  
 File: C:\Users\Notebook2\Downloads\QCA\TD\_QCA.xml

## Settings:

Minimizing: 0  
 including: C R

## Variable Settings:

Name	Thresholds
CAPITALIZACAO_PLENA	--
REGULAMENTACOES	--
RECEITA_TERCEIROS	--
GRANDE_PORTE	--
AUDITORIA_PUBLICA	--
AUDITORIA_BIG	--
CONTROLE_GOV	--

## Truth Table:

v1: REGULAMENTACOES      v2: RECEITA\_TERCEIROS  
 v3: GRANDE\_PORTE        v4: AUDITORIA\_PUBLICA  
 v5: AUDITORIA\_BIG        v6: CONTROLE\_GOV

O: CAPITALIZACAO\_PLENA    id: ID\_MUSEU

v1	v2	v3	v4	v5	v6	O	id
0	0	0	0	0	0	C	UK5(1), UK9(0), UK10(1), UK18(0), UK20(0), UK24(0), UK27(0), UK28(1), UK40(0), UK42(0), UK43(0), UK50(1), AU13(1), AU28(1), NZ2(0), NZ9(0), NZ20(1)
0	0	0	0	1	0	1	AU24, AU25, AU36, AU37
0	0	1	0	0	0	C	UK1(1), UK2(1), UK3(1), UK13(1), UK25(1), UK32(1), UK48(1), NZ25(0)
0	0	1	0	1	0	1	UK34, UK39, NZ4, NZ17
0	0	1	0	1	1	0	UK36, UK37, NZ1
0	0	1	1	0	0	0	UK11
0	1	0	0	0	0	C	UK6(1), UK8(1), UK19(1), UK33(1), UK41(0), UK47(0), UK49(1), NZ3(0), NZ7(0), NZ12(0), NZ14(1), NZ19(0), NZ24(1)
0	1	0	0	1	0	1	UK7
0	1	0	0	1	1	1	NZ8
0	1	0	1	0	1	1	AU11
0	1	1	0	0	0	C	UK21(1), UK38(0), UK44(1), UK46(1)
0	1	1	0	1	0	C	UK26(1), NZ5(0)
0	1	1	0	1	1	C	NZ6(0), NZ11(0), NZ18(1), NZ22(1), NZ23(1)
0	1	1	1	0	0	1	UK31
0	1	1	1	0	1	C	NZ10(1), NZ13(0), NZ15(0), NZ16(1), NZ21(0)
1	0	0	1	0	1	C	AU1(0), AU30(1), AU34(1)
1	0	1	1	0	1	C	UK23(0), AU41(1)
1	1	0	0	0	1	1	AU35
1	1	0	1	0	0	1	AU9
1	1	0	1	0	1	C	AU3(1), AU4(1), AU5(1), AU6(1), AU8(1), AU12(1), AU19(1), AU20(1), AU22(1), AU23(1), AU26(1), AU29(1), AU31(1), AU32(1), AU33(0), AU38(0), AU39(1), AU40(1)
1	1	1	0	1	1	0	UK4
1	1	1	1	0	1	C	UK12(0), UK14(0), UK15(0), UK16(0), UK17(0), UK22(1), UK29(0), UK30(0), UK35(0), UK45(0), AU2(1), AU7(1), AU10(1), AU14(1), AU15(1), AU16(1), AU17(1), AU18(1), AU21(1), AU27(1)

## Result(s):

RECEITA\_TERCEIROS{0}AUDITORIA\_PUBLICA{1}+ GRANDE\_PORTE{1}CONTROLE\_GOV{1}  
 (UK11) (UK4+UK36,UK37,NZ1)

RECEITA\_TERCEIROS{0}AUDITORIA\_BIG{0}+ GRANDE\_PORTE{1}CONTROLE\_GOV{1}  
 (UK11) (UK4+UK36,UK37,NZ1)