



Lisbon School
of Economics
& Management
Universidade de Lisboa

MESTRADO
CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS
EMPRESARIAIS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO
DISSERTAÇÃO

REPORTE FINANCEIRO DE *HERITAGE ASSETS*: ESTUDO
DE CASO DA FORÇA AÉREA PORTUGUESA

BRUNO MIGUEL SERRA SANTOS

OUTUBRO – 2021



Lisbon School
of Economics
& Management
Universidade de Lisboa

MESTRADO
CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS
EMPRESARIAIS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO
DISSERTAÇÃO

REPORTE FINANCEIRO DE *HERITAGE ASSETS*: ESTUDO
DE CASO DA FORÇA AÉREA PORTUGUESA

BRUNO MIGUEL SERRA SANTOS

ORIENTAÇÃO:

PROFESSORA DOUTORA ANA ISABEL ABRANCHES PEREIRA
DE CARVALHO MORAIS

TENENTE SÓNIA CRISTINA BILRO FERNANDES SILVA

OUTUBRO – 2021

RESUMO

O *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) é o órgão responsável pela emissão de normas para o tratamento contabilístico dos *Heritage Assets* (HA). A falta de objetividade nas regras de reconhecimento e mensuração destes ativos conduziram à dificuldade de aplicação plena da norma, a *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS) 17, que por sua vez levou a um debate entre os vários autores da literatura existente. Assim, o IPSASB iniciou trabalhos em 2017, com intuito de rever e reformular a norma. Dado o problema, este estudo pretende definir se a Força Aérea Portuguesa (FA) deve, ou não, reconhecer e mensurar os HA, cumprindo assim as sugestões emanadas pelo IPSASB. Caso não se verifique a possibilidade de mensurar os HA com fiabilidade, saber se a FA se deve focar na divulgação da informação financeira e não financeira, completa e apropriada. O presente estudo assenta em investigação qualitativa, com base na triangulação de três fontes: revisão de literatura, análise documental e entrevistas. As entrevistas semiestruturadas foram realizadas através de videoconferência a quatro profissionais com experiência nas respetivas áreas de interesse, conservação de património histórico e tratamento contabilístico. Os resultados evidenciam que é possível reconhecer e mensurar os HA, através da divisão entre operacionais (*cash-flows* de concessões) e não operacionais (custos de manutenção e conservação), no entanto, para a FA apenas se aplica a segunda hipótese visto que a organização não possui HA operacionais. Independentemente do reconhecimento e mensuração dos HA, os resultados apontam para um maior foco na divulgação da informação, incluindo a não financeira, o que segue a linha de tendência na responsabilidade de prestação de contas. Este estudo permite a criação de uma base que justifique determinadas práticas, sendo uma fase preliminar para a obtenção de ideias e hipóteses que poderão vir a ser testadas posteriormente, como por exemplo, a realização de estudos quantitativos com base em aspetos relevantes dos HA.

Palavras-chave: heritage assets, reconhecimento, mensuração, divulgação, triangulação de fontes.

ABSTRACT

The International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) is the body responsible for issuing standards for the accounting treatment of Heritage Assets (HA). The lack of objectivity in the rules for recognition and measurement of these assets led to difficulty of fully applying the standard, International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) 17, which in turn led to a debate among the various authors of the existing literature. Thus, the IPSASB began work in 2017, with the intention of reviewing and reformulating the standard. Given the problem, this study aims to define whether the Portuguese Air Force (AF) should, or should not, recognize and measure the HA, thus complying with the suggestions issued by the IPSASB. If it is not possible to measure HA reliably, to know if the AF should focus on a complete and appropriate information disclosure. This study followed a qualitative research, based on the triangulation of three sources: literature review, document analysis and interviews. The semi-structured interviews were conducted through videoconference to four professionals with experience in the respective areas of interest, conservation of historical heritage and accounting treatment. The results show that it is possible to recognize and measure HA, through the division between operational (cash-flows from concessions) and non-operational (maintenance and conservation costs), however, for FA only the second hypothesis applies since the organization has no operational HA. Regardless of the recognition and measurement of HA, the results point to a greater focus on disclosure, which follows the trend line in accountability. This study allows the creation of a basis that justifies certain practices, and is a preliminary stage for obtaining ideas and hypotheses that can be tested later, such as quantitative studies based on relevant aspects of HA.

Keywords: heritage assets, recognition, measurement, disclosure, source triangulation.

AGRADECIMENTOS

Começo por agradecer em primeiro lugar à Força Aérea, a instituição da qual faço parte há nove anos, e que me permitiu evoluir e realizar a formação militar e académica que desejei alcançar desde o dia que pisei o centro de recrutamento pela primeira vez.

À minha orientadora, a Senhora Professora Doutora Ana Morais, por todo o apoio, disponibilidade e sugestões dadas ao longo deste trabalho.

À minha coorientadora, a Senhora Tenente Sónia Silva, pelo seu incansável acompanhamento, apoio técnico e moral e paciência. Sem dúvida que foi graças à sua dedicação e disponibilidade que foi possível concretizar este trabalho.

À Senhora Coronel Eunice Marques, pela receptividade em estabelecer ligações com os entrevistados.

Aos profissionais, militares e civis, que se disponibilizaram a realizar as entrevistas com toda a flexibilidade, mesmo numa época em que os recursos humanos são escassos nas diversas áreas. Agradeço bastante todo o vosso contributo e gentileza, o vosso parecer técnico foi talvez o maior contributo na elaboração deste trabalho.

Concluo, agradecendo a todos os meus familiares e amigos, por me apoiarem sempre que necessito, a vossa força, amizade e compreensão faz com que tudo se torne possível, mesmo quando os obstáculos parecem infindáveis.

ÍNDICE

Resumo	i
Abstract	ii
Agradecimentos	iii
Índice de Tabelas	vi
Lista de Abreviaturas	vii
1. Introdução	1
2. Revisão de Literatura	2
2.1 Modelos de Gestão Pública	2
2.2 Reforma da Contabilidade Pública em Portugal.....	4
2.3 O processo de harmonização e os normativos aplicados ao tema	6
2.3.1 Intervenientes na normalização contabilística	6
2.4 <i>Heritage Assets</i> : Definição	8
2.5 <i>Heritage Assets</i> : Reconhecimento	9
2.6 <i>Heritage Assets</i> : Mensuração	11
2.7 <i>Heritage Assets</i> : Divulgação	14
2.8 Questões de Investigação.....	16
3. Enquadramento e Caracterização da Organização	17
3.1 A Força Aérea Portuguesa.....	17
3.2 <i>Heritage Assets</i> na Força Aérea Portuguesa.....	17
4. Metodologia	18
4.1 Análise Documental	19
4.2 Entrevistas	20
5. Análise de Resultados	21
5.1 Análise Documental: Definição.....	21

5.2 Análise Documental: Reconhecimento	23
5.3 Análise Documental: Mensuração.....	25
5.4 Análise Documental: Divulgação.....	26
5.5 Análise de Conteúdo das entrevistas	27
5.6 Discussão de Resultados.....	30
6. Conclusões, Contributos, Limitações e Investigação Futura.....	33
7. Referências	36
8. Lista de Anexos	41
Anexo 1 – Lista de Aeronaves divulgadas nas notas às DF	41
Anexo 2 – Guiões das entrevistas.....	43

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela I - Os Três Estádios da Public Administration	3
Tabela II - Reconhecimento dos HA - Literatura	11
Tabela III - Mensuração dos HA - Literatura	14
Tabela IV - Divulgação dos HA - Literatura	16
Tabela V - Reconhecimento dos HA – Análise Documental	24
Tabela VI - Mensuração dos HA – Análise Documental	26
Tabela VII - Divulgação dos HA – Análise Documental	27
Tabela VIII - Triangulação de fontes – Reconhecimento.....	28
Tabela IX - Triangulação de fontes – Mensuração.....	29
Tabela X - Triangulação de fontes – Divulgação	29

LISTA DE ABREVIATURAS

AFT	Ativos Fixos Tangíveis
AF	<i>Portuguese Air Force</i>
AP	Administração Pública
CAG	<i>Consultative Advisory Group</i>
CE	Comissão Europeia
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
CNCP	Comité de Normalização Contabilística Público
CP	<i>Consultation Papers</i>
DF	Demonstrações Financeiras
DFFA	Direção de Finanças da Força Aérea
DGPC	Direção-Geral do Património Cultural
DR	Demonstração de Resultados
EC	Estrutura Conceptual
ED	<i>Exposure Drafts</i>
FA	Força Aérea Portuguesa
FFAA	Forças Armadas Portuguesas
FMI	Fundo Monetário Internacional
HA	<i>Heritage Assets</i>
HI	<i>Heritage Items</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IASCF	<i>International Accounting Standards Committee Foundation</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standard</i>
IPSASB	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>
LBCP	Lei de Bases da Contabilidade Pública
LEO	Lei de Enquadramento Orçamental
LOFA	Lei Orgânica da Força Aérea
MDN	Ministério da Defesa Nacional
MUSAR	Museu do Ar
NCP	Normas de Contabilidade Pública

NPG	<i>New Public Governance</i>
NPM	<i>New Public Management</i>
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OE	Orçamento de Estado
OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
PA	<i>Public Administration</i>
POC	Plano Oficial de Contabilidade
POCP	Plano Oficial de Contabilidade Pública
RAFE	Regime de Administração Financeira do Estado
RPG	<i>Recommended Practice Guidelines</i>
SIAFP	Serviço de Inspeção e Auditoria Financeira e Patrimonial
SNC-AP	Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública
UE	União Europeia
UNESCO	Organização das Nações Unidas para a Educação, Ciência e a Cultura

1. INTRODUÇÃO

O crescente fenómeno de globalização observado nas últimas décadas tem sido bastante evidente e influenciador nas atividades económicas e de mercados financeiros, pelo que a necessidade de uma normalização contabilística homogénea emergiu. Nesse sentido, tornou-se imperativa a harmonização dos sistemas contabilísticos (Biondi et al., 2021), primeiramente no setor privado, e com grande influência das correntes relacionadas com a *New Public Management* (NPM), no setor público (Lodge & Gill, 2011). Por forma a desenvolver a harmonização acima referida, foi criado o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), órgão independente na criação de projetos e aprovação de normativos para as entidades públicas (IFAC, 2021). As normas emanadas pela entidade supracitada são “atualmente o único conjunto de normas de contabilidade do setor público reconhecido internacionalmente” (Comissão Europeia, 2013, p. 3).

A IPSAS 17, uma das normas emitidas pelo IPSASB, sugere quando e como é que os *Heritage Assets* (HA) devem ser reconhecidos e mensurados, bem como diretrizes quanto à divulgação da informação relativa a estes ativos (Widodo et al., 2020). O dilema coloca-se quando as práticas propostas pelo IPSASB não são esclarecedoras para os investigadores (Adam et al., 2011; De Wolf et al., 2020), nem para os profissionais envolvidos no processo de criação das IPSAS, através de comentários ao *Consultation Paper* (CP) emitido pelo IPSASB (Biondi et al., 2021; IPSASB, 2017), nem para as entidades públicas que detêm este tipo de bens e que têm de aplicar a norma como é o caso da Força Aérea Portuguesa (FA), o que resulta naturalmente em interesse no esclarecimento desta matéria. Segundo Adam et al. (2011) e Biondi & Lapsley (2014), o debate divide-se em quatro pontos: definição; reconhecimento; mensuração; e divulgação.

Neste contexto de incerteza, criado pelas inúmeras, e distintas perspetivas entre reguladores e académicos, este estudo pretende contribuir para a decisão no reporte financeiro dos HA na FA, através da interseção das diferentes fontes de informação tratadas: literatura; análise documental; e entrevistas semiestruturadas. A triangulação de fontes, como estratégia de investigação qualitativa adequa-se assim a um assunto que necessita de conhecimento profundo da prática do tratamento contabilístico (Major et al., 2017).

Os resultados do estudo indicam que com a existência de limites bem definidos e com a divisão dos HA, é possível o reconhecimento e mensuração dos mesmos. No caso da FA, não existem HA operacionais pelo que a mensuração dos HA não operacionais pelo custo da sua manutenção é o método mais adequado, quando efetuado com fiabilidade e

informação suficiente. Independentemente do reconhecimento e mensuração dos HA, deverá existir um maior foco na divulgação da informação, financeira e não financeira, com o objetivo de uma prestação de contas que transmita maior transparência e uma imagem verdadeira do património histórico que a FA possui.

Esta investigação constitui-se um contributo relevante para o aprofundamento do conhecimento do tema em debate, ao reunir a informação de várias frentes, o que culmina na obtenção de procedimentos relevantes que respeitam tanto o normativo, como a sua aplicabilidade prática na realidade das entidades.

A estrutura da presente dissertação divide-se em seis capítulos. O capítulo dois, a revisão de literatura, serve como alicerce concetual onde são levantadas as questões mais relevantes neste debate, culminando com as questões de investigação. O capítulo três, descreve a entidade em estudo e o seu património histórico. O capítulo 4 determina a metodologia utilizada no estudo, baseando-se numa investigação qualitativa que utiliza a triangulação de fontes como método. No capítulo cinco, é realizada a triangulação de fontes, onde se cruza a revisão de literatura, com a análise documental e as entrevistas realizadas. O corpo da dissertação termina com o capítulo seis, as conclusões, apontando os contributos do estudo, as suas limitações, e pistas para pesquisas futuras.

2. REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Modelos de Gestão Pública

A gestão da administração pública passou por três grandes fases no último século, a primeira que se refere à *Public Administration* (PA), seguida da *New Public Management* (NPM) que emergiu por volta da década de 90, e por último a *New Public Governance* (NPG) que está em transformação até aos dias de hoje (Lodge & Gill, 2011). É importante referir que nenhuma destas três fases tem um período estritamente definido, visto que, ainda nos dias de hoje está a ocorrer uma transição entre a NPM e a NPG, não se podendo definir nenhum destes conceitos como políticas de gestão pública com limites precisos, mas sim conceitos latos e abertos à investigação (Lapiente & Van de Walle, 2020).

A PA teve o seu ponto mais alto no período pós Segunda Guerra Mundial, onde o Estado teve um papel determinante na recuperação económica e social, com extensão a todo o mundo. Desta forma, a PA caracterizou-se pelo predomínio das “regras da lei” e por um, necessário e pronunciado, aumento da regulamentação das sociedades (Osborne, 2006).

A NPM surgiu com um conjunto de ferramentas para a realização de reformas no setor público, em que por um lado tem como objetivo uma redução dos laboriosos processos administrativos, característicos deste setor, e por outro permite a convergência entre o setor público e o setor privado (Lodge & Gill, 2011). Esta nova corrente surgiu com o intuito de melhorar a eficiência da gestão pública, objetivo este realçado por Hood (1991) que apresenta determinadas características da NPM, como a redução dos quadros da função pública e o investimento na automatização tecnológica dos processos administrativos. É na dimensão financeira que é possível visualizar os impactos da reforma da NPM, com uma crescente aproximação dos modelos de gestão utilizados pelo setor privado e uma criteriosa utilização dos recursos financeiros do Estado (Hood, 1991).

Nas duas últimas décadas, certas características da NPM têm vindo a ser criticadas por alguns investigadores desta área, onde se destacam a perda de valores críticos para as entidades públicas com a sua aproximação ao setor privado, bem como a sua desagregação. A experiência de aproximação direta com a gestão do setor privado revelou-se um fracasso (Dunleavy et al., 2006), e assim as linhas de pensamento Pós-NPM começaram a ganhar relevância (Christensen & Læg Reid, 2008). Estas correntes, onde se destaca a NPG, não surgiram para substituir a NPM, mas sim para acrescentar certas características como a coordenação, a centralização e a capacidade colaborativa entre as entidades públicas e o privado (Lapiente & Van de Walle, 2020; Osborne, 2006).

Na tabela 1 reuniram-se os pontos chave relacionados com a evolução na administração pública que conduz não só a alterações de processos, visões e objetivos do setor público, mas também, com grande ênfase nas correntes mais recentes, a uma integração e harmonização das várias componentes da sua atividade, como a contabilidade pública.

TABELA I – FASES DA *PUBLIC ADMINISTRATION*

Fase	Natureza do Estado	Foco	Ênfase	Valores
PA	Unitário	Sistema Regulamentar	Regulamentação	Ética do Setor Público
NPM	Desagregado	Gestão Intraorganizacional	<i>Inputs e Outputs</i> dos serviços	Eficácia e mercado
NPG (Pós-NPM)	Pluralista	Gestão Interorganizacional	Processos e resultados dos serviços	Relações entre o Privado e o Estado (Neocorporativismo)

Fonte: Adaptado de (Osborne, 2006).

2.2 Reforma da Contabilidade Pública em Portugal

Em Portugal, a reforma da Administração Pública (AP) foi motivada com a entrada para a União Europeia (UE) no final da década de 80, tendo sido forçada uma atualização do sistema de contabilidade pública em vigor aquela data. Como base desta reorganização, foram publicados três diplomas legais basilares para a prossecução do processo: a Lei de Bases da Contabilidade Pública (LBCP), Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro, a Lei de Enquadramento Orçamental (LEO), Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro, e para finalizar, o Regime de Administração Financeira do Estado (RAFE), Lei n.º 155/92, de 28 de Julho.

A LBCP veio definir o novo regime financeiro dos serviços e organismos da administração central, o controlo orçamental e a contabilização das receitas e despesas públicas (art. 1.º, n.º 1). Foi este diploma que introduziu a contabilidade de compromissos na contabilização de despesas e receitas públicas aquando do ordenamento para despesas, começando assim, apesar da utilização de uma contabilidade de caixa, a perfilhar a contabilidade em base de acréscimo na contabilidade financeira (art. 15.º).

Com a LBCP como mote, estabelecendo o controlo orçamental nas entidades públicas, seguiu-se a LEO no ano seguinte retratando todo processo orçamental para a elaboração do Orçamento de Estado (OE), incluindo as regras de preparação, as suas fases, a sua execução, bem como o controlo e fiscalização do mesmo. Esta lei tem vindo a sofrer atualizações nas duas últimas décadas, tendo como a última forma integral a Lei n.º 151/2015, de 11 de Setembro, sendo emitidas atualizações todos os anos para o respetivo OE.

A conclusão do processo iniciado com a LBCP realiza-se com o RAFE, que prescreve o diploma anteriormente citado, em particular no que concerne à implementação de um sistema digráfico que, para além do controlo orçamental, permitisse uma gestão eficiente do património do Estado no que alude à contabilidade financeira. O RAFE, com base na LBCP, reforça ainda a obrigatoriedade da utilização de um sistema de contabilidade que se enquadre no Plano Oficial de Contabilidade (POC), por parte dos organismos com autonomia administrativa e financeira, enquadrados no regime excecional (art.º 45.º).

O conjunto dos três diplomas principais para a reforma da contabilidade pública em Portugal teve como objetivo a harmonização e comparação de informação financeira do setor público, o que na prática não ocorreu. Foram várias as lacunas detetadas, e a desagregação de planos e práticas contabilísticas foi notória, pelo que para colmatar estas falhas, principalmente nos organismos em regime geral preconizado no RAFE, foi criada uma estrutura de missão com o objetivo de criar um Plano Oficial de Contabilidade Pública

(POCP) (Silva et al., 2016; Vaz, 2016). Com a sua aprovação e publicação em 1997, pelo Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, foram lançados vários planos setoriais, que apesar de seguirem uma estrutura base, apresentam adaptações específicas para certas atividades do Estado, como é o exemplo dos setores da Saúde e da Segurança Social (Jesus & Almeida, 2017).

O POCP vinha a ser utilizado pelas entidades públicas desde o final dos anos 90 até ao início da grande crise financeira de 2010, altura em que Portugal necessitou de apoio financeiro por parte do Fundo Monetário Internacional (FMI), parte integrante do grupo de decisão denominado Troika, composto ainda pela Comissão Europeia e pelo Banco Central Europeu. Com o resgate financeiro, surgiu uma acrescida pressão externa para o desenvolvimento da contabilidade pública e uma consequente harmonização da estrutura de reporte financeiro, fator deveras importante para a divulgação externa das contas públicas às entidades responsáveis pela recuperação financeira do País (Gomes et al., 2015).

Em 2012, como resposta ao acordo realizado com a Troika, e à consequente pressão para a harmonização contabilística internacional, o governo português iniciou os trabalhos para a aproximação às práticas internacionais. Esta convergência foi realizada com base nas normas internacionais específicas para o setor público, as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), e de acordo com o Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de Junho, foram incumbidas à Comissão de Normalização Contabilística (CNC) as atribuições e competências de normalização contabilística para o setor público, bem como a criação de um sistema contabilístico único com um alinhamento entre as normas nacionais e as normas internacionais.

A reforma da administração financeira do Estado materializou-se com a aprovação do Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública (SNC-AP), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de Setembro, que vinha resolver os problemas de fragmentação dos sistemas de contabilidade pública, traçando assim a convergência para um sistema singular a nível nacional e internacional. Somando à harmonização internacional, o SNC-AP vem aumentar a eficiência e harmonização entre a contabilidade financeira e orçamental, com a inclusão da estrutura concetual da informação financeira pública, que serve como base para a criação das 27 Normas de Contabilidade Pública (NCP), e também do plano de contas multidimensional que vem assegurar a correta classificação, registo e relato das transações e acontecimentos relacionados com a contabilidade financeira. O conjunto de NCPs emitidas, contempla 25 NCPs de contabilidade financeira

(baseadas nas IPSAS), uma de Contabilidade e Relato Orçamental (NCP 26) e uma de Contabilidade de Gestão (NCP 27). As NCPs 1 e 26 incluem os modelos das Demonstrações Financeiras (DF) e do relato orçamental, respetivamente.

O diploma legal que aprova o SNC-AP define ainda as entidades piloto que viriam a executar a fase experimental da aplicação do sistema, que ocorreria durante o ano de 2016. Por forma a cumprir com a data inicialmente prevista para os restantes órgãos públicos, janeiro de 2017, seria imprescindível “assegurar previamente a verificação de um conjunto de condições técnicas, legais e institucionais” (Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de Setembro, p. 2). Dado que a situação anterior não se verificou, foi necessário prorrogar o prazo até 1 de janeiro de 2018, passando a ser obrigatório para todas as entidades da administração pública a esta data (Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de Setembro).

2.3 O processo de harmonização e os normativos aplicados ao tema

2.3.1 Intervenientes na normalização contabilística

Com a necessidade de harmonização contabilística a nível global, erguem-se possíveis entidades que possam ficar responsáveis deste processo, tais como: no setor público, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE)¹, a nível internacional, e a UE a nível regional; e no setor privado destacam-se o *International Federation of Accountants* (IFAC)², criado em 1977, e o *International Accounting Standards Board* (IASB)³, antigo *International Accounting Standards Committee Foundation* (IASCF) que passou a ser denominado IASB a partir de 2001 com a reformulação da IASCF (Saraiva et al., 2015).

O IFAC é uma organização com duas vertentes que se complementam: por um lado tem um papel de interesse público, que se foca no desenvolvimento e na transparência dos mercados e da economia, adicionando ainda neste ponto, o apoio à profissão do contabilista, a sua valorização e a importância que tem para a manutenção de um forte alicerce financeiro a nível global; por outro lado, tem um forte contributo na construção, desenvolvimento e implementação dos normativos para o setor público, pelo seu apoio ao IPSASB. A última organização referida, apesar de ter sido criada pela IFAC, é suficientemente independente para a criação dos seus próprios projetos, e aprovação de normativos que são posteriormente publicados pela IFAC (IFAC, 2021).

¹ Criada a 16 de abril de 1948, tem em vista a cooperação económica entre os países europeus na sequência da Segunda Guerra Mundial.

² É a organização global de apoio à profissão do contabilista e auditoria.

³ É a organização responsável pela emissão das normas internacionais de relato financeiro.

O IPSASB é o organismo que desenvolve, discute e apresenta as normas de referência para o setor público, denominadas IPSAS. A origem das IPSAS emitidas pelo conselho tem como base as *International Financial Reporting Standards* (IFRS), que são aplicáveis ao setor privado e são reguladas pelo IASB, no entanto, existem certas normas específicas do reporte financeiro que são inteiramente produzidas pelo IPSASB e que se referem a aspetos específicos para o setor público. A convergência entre as IFRS e as IPSAS permite adoção de uma contabilidade na base de acréscimo, deixando ainda espaço para uma transição flexível das entidades que possuem uma base de caixa (IFAC, 2021). Segundo o relatório da Comissão Europeia (CE), “são atualmente o único conjunto de normas de contabilidade do setor público reconhecido internacionalmente” (Comissão Europeia, 2013, p. 3).

A aplicação das IPSAS estende-se às entidades do setor público que cumpram, cumulativamente, os seguintes critérios: tenham a responsabilidade de prestar serviços de interesse público, ou que redistribuam riqueza; que financiem as suas operações através de receitas gerais do Estado, i.e., por meio de impostos; e que não tenham como principal objetivo a obtenção de lucro (IFAC, 2021).

Este normativo emite regras de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação relacionadas com transações e eventos em DF com finalidades gerais que transmitam transparência, *accountability* e uma ferramenta para a tomada de decisão (Comissão Europeia, 2013; IFAC, 2021).

O IPSASB produziu, até hoje, a estrutura conceptual, 42 normas com base no regime de acréscimo, uma norma com base no regime de caixa para apoiar os Estados na transição para o regime do acréscimo, e por fim, três *Recommended Practice Guidelines* (RPG) que surgem como orientações práticas para a aplicação do normativo (Comissão Europeia, 2013; IFAC, 2021; Nissola & Rodrigues, 2020).

Apesar destas normas não serem de carácter obrigatório, o IPSASB encoraja as entidades normalizadoras dos diversos países a utilizarem estes padrões contabilísticos para que a informação financeira seja mais comparável, mais transparente e com mais qualidade. O fator “transparência” é estimulado através de dois documentos chave na construção e atualização das IPSAS: os CP são criados como forma de alinhamento entre os requisitos das revisões das normas e a sua estrutura conceptual, após serem publicados, estes podem ser comentados pelos profissionais da área e pelos seus normalizadores; de seguida são realizados os *Exposure Drafts* (ED), esboços, ainda abertos a discussão, daquelas que poderão vir a ser a criação ou atualização de uma determinada norma. O grupo criado pela

IFAC responsável pela agenda, planos de trabalho e discussão de questões técnicas designa-se *Consultative Advisory Group* (CAG) (Berger, 2012; IFAC, 2021).

A par das entidades responsáveis pelo tratamento contabilístico dos HA, a Organização das Nações Unidas para a Educação, Ciência e a Cultura (UNESCO) é o organismo responsável a nível internacional, pela identificação, proteção e conservação do património histórico em todo o mundo (Widodo et al., 2020). Não obstante, cada país tem a responsabilidade de criar sistemas regulatórios individuais. Em Portugal, o serviço central da administração direta do Estado com esta responsabilidade, é a Direção-Geral do Património Cultural (DGPC) (Decreto-Lei n.º 115/2012, de 25 de Maio).

2.4 *Heritage Assets*: Definição

Com mais de duas décadas de estudos acerca dos HA, desde a sua definição ao seu tratamento contabilístico, vários foram os autores que deram o seu parecer (Aversano & Christiaens, 2014; Barton, 2000, 2005; Biondi & Lapsley, 2014; Micallef & Peirson, 1997; Stanton & Stanton, 1997), não subsistindo, no entanto, uma definição globalmente aceite, transversal a todos os países e normalizadores regionais e internacionais. Existem, porém, certas características que estes ativos possuem, sendo esta a vertente mais discutida acerca da definição dos HA (Biondi & Lapsley, 2014).

Segundo Aversano & Christiaens (2014), os HA são elementos como edifícios históricos, monumentos, áreas de conservação, e obras de arte. O conceito é suportado com exemplos, tais como: coleções, ativos militares e recursos naturais, que não podem ser substituídos, têm vida útil indefinida e, dificilmente, poderão ser colocados no mercado para venda. Habitualmente, os HA são ativos disponibilizados ao público, e são adquiridos através de doações ou através de fundos próprios provenientes de subsídios.

Em 2005, num estudo conduzido por Barton (2005), conclui-se que estes ativos, geridos pelos governos ou por outras entidades terciárias, devem ser conservados no seu melhor estado, para que possam ser preservados durante várias gerações. Por serem conservados e mantidos pelo Estado para a preservação da história durante gerações futuras, estes bens devem ser considerados parte da “identidade própria do país” (Widodo et al., 2020, p. 75).

A definição de HA é reforçada, no Reino Unido, pela entidade responsável pelas finanças públicas do país, com a divisão entre HA operacionais, detidos para outras atividades ou para a prestação de serviços com o fim de gerar fluxos de caixa, e HA não operacionais, que são mantidos somente pelo seu valor como herança nacional (Treasury, 2013). Os HA operacionais, para além de possuírem o seu valor histórico ou cultural,

também são usados para as atividades diárias de uma entidade pública, contendo múltiplos fins. Por outro lado, os HA não operacionais apenas têm valor pela sua herança histórica ou cultural (Widodo et al., 2020). Widodo et al. (2020), na sua investigação, ainda divide os HA não operacionais em três tipos: Terrenos e Edifícios Históricos (HA Culturais); Peças de arte (Coleção de HA); e localizações históricas (HA Naturais).

Entre os vários estudos identificados na literatura, é possível destacar os seguintes aspetos distintivos entre os HA (Adam et al., 2011; Barton, 2000, 2005; Biondi & Lapsley, 2014):

- a. Estes possuem características históricas, artísticas, arquiteturas, estéticas, científicas, tecnológicas, geofísicas e ambientais;
- b. São mantidos pelos governos que têm a responsabilidade de os conservar e manter em boas condições, para o benefício das gerações presentes e futuras;
- c. Devem ser disponibilizados sem discriminação para o público em geral, e os seus benefícios são transmitidos para os seus utilizadores em vez da entidade que os gere;
- d. São financiados por receitas do Estado, por doações e por taxas reduzidas que devem ser uma pequena parte do custo incorrido para manutenção e operação;
- e. A sua venda é muito difícil, principalmente pela legislação que a proíbe ou limita, por motivos sociais;
- f. Geralmente, não podem ser substituídos;
- g. Não têm vida útil definida;
- h. Não têm preço de mercado, ou custo de aquisição relevante;
- i. O seu valor social não é mensurável de forma fiável.

2.5 *Heritage Assets*: Reconhecimento

A intenção do IPSASB em convergir as práticas do setor público com as do setor privado é bem clara, com o objetivo de fornecer melhor informação para a gestão financeira do setor público, ser mais transparente na prestação de contas e auxiliar a tomada de decisão (IPSASB, 2019). No entanto, a referência ao setor privado acarreta certos problemas, entre eles o potencial reconhecimento e mensuração de ativos como os HA, que tem conduzido a infundáveis debates entre académicos e reguladores (Anessi-Pessina et al., 2019).

Apesar de o contributo da literatura ser deveras importante, pelo conhecimento e pela eficiência metodológica dos seus autores, existe uma grande falta de concordância entre estes, tanto pelas diferentes nomenclaturas dadas aos HA, como pelas díspares perspetivas de tratamento contabilístico (De Wolf et al., 2020).

Neste contexto, existem dois grandes pontos de vista: por um lado, certos autores consideram que os HA deveriam ser reconhecidos no Balanço como ativos (Micallef & Peirson, 1997; Ouda, 2014; Pallot, 1992; Widodo et al., 2020); e por outro, estes deveriam ser considerados como outro elemento não especificado, sendo divulgados à parte das DF com informação útil para os utilizadores (Carnegie & Wolnizer, 1995, 1996; Stanton & Stanton, 1997).

Widodo et al. (2020), ao referirem o normativo contabilístico utilizado na Indonésia, explicam que os HA são classificados como ativos fixos, no entanto, têm regras específicas para o seu reconhecimento, tais como: (1) São ativos adquiridos pelo governo, através de compras, doações ou expropriações. Não podendo ser utilizados para gerar *cash inflows* por razões legais e sociais; (2) Os custos ocorridos para construção, melhoria e manutenção de HA, são alocados a custos do período, e divulgados na Demonstração de Resultados (DR).

Segundo certos autores, existem determinados bens públicos que não se devem considerar como propriedade de uma entidade, tais como: infraestruturas, monumentos, património histórico, cultural e ambiental e bibliotecas públicas. Tal deve-se ao facto deste título dar o direito de usufruir, alienar ou destruir os bens (Barton, 2005; Barton, 2000; Pallot, 1992). O Estado, apesar de possuir património histórico, não tem a capacidade de os alienar devido à sua natureza de “bens públicos”, que não têm o objetivo de gerar influxos de caixa e são, geralmente subsidiados, por transações sem contraprestação (Barton, 2000).

Em 1992, Pallot refere-se aos HA como *community assets*, pelo facto de as entidades públicas possuírem estes bens para usufruto de terceiros, como o público em geral e as gerações futuras, e não poderem ser alienados ou destruídos (Pallot, 1992). Mais tarde, Barton (2000) acrescenta que estes ativos não são propriedade do governo, mas sim dos cidadãos, impossibilitando o Estado de usufruir de benefícios económicos pela sua disponibilização ao público (Barton, 2000). Estes devem ser disponibilizados de forma gratuita ou através de taxa reduzidas (Barton, 2005).

Certos autores consideram ainda mais apropriada a classificação dos HA como passivos, e não como ativos, por não agregarem o conjunto de requisitos necessários para a classificação como ativo, segundo as normas da contabilidade. Os autores ainda reforçam a ideia supracitada com as variações negativas de *cash flows* como resultado da conservação dos HA (Carnegie & Wolnizer, 1995; Widodo et al., 2020). Alternativamente, estes investigadores consideram que estes elementos possam ser divulgados nas notas. Carnegie

& Wolnizer (1995, p. 32), consideram a classificação contabilística dos HA como ativos, como uma “ficção contabilística”.

Em 2012, Christiaens et al. sugeriram uma abordagem holística em relação ao reconhecimento dos HA, a atribuição de um *status* aos Ativos Fixos Tangíveis (AFT). Se os ativos estivessem relacionados com a atividade da entidade, deveriam estar presentes no Balanço; caso contrário, se possuíssem um *status* social, não deviam ser incluídos no Balanço, mas deveriam ser divulgados e documentados nas notas às DF (Christiaens et al., 2012). Dois anos mais tarde, Aversano & Christiaens (2014) salientaram a concordância entre os diferentes organismos emissores de normas contabilísticas a nível global, em incluir os HA no Balanço com o objetivo final de aumentar a qualidade da informação divulgada.

Alguns dos autores mais hesitantes quanto ao reconhecimento dos HA na classe de ativos, referem que, para a correta avaliação destes ativos não se deve ter em conta apenas as suas características físicas para um correto tratamento contabilístico, mas também a relevância histórica destes elementos (Barton, 2000, 2005; Carnegie & Wolnizer, 1995).

TABELA II - RECONHECIMENTO DOS HA - LITERATURA

Pontos de vista identificados	Autores (Ano)
1. Os HA devem ser reconhecidos no Balanço.	(De Wolf et al., 2020; Micallef & Peirson, 1997; Ouda, 2014; Pallot, 1992)
1.1 Como ativos.	(De Wolf et al., 2020; Micallef & Peirson, 1997; Ouda, 2014; Pallot, 1992)
1.2 Como Passivos.	(Carnegie & Wolnizer, 1995; Widodo et al., 2020)
2. Os HA não devem ser reconhecidos no Balanço se não for possível a sua mensuração, mas a informação financeira e não financeira, deve ser divulgada nas notas.	(Barton, 2000; Biondi & Lapsley, 2014; Carnegie & Wolnizer, 1995; Christiaens et al., 2012; Pallot, 1992; Stanton & Stanton, 1997; Widodo et al., 2020)

Fonte: Adaptado de (De Wolf et al., 2020).

2.6 *Heritage Assets*: Mensuração

A discordância na problemática em volta dos HA não se concentra apenas no seu conceito e reconhecimento, mas também especificamente na forma de mensuração destes ativos. A possível introdução de um HA na demonstração de posição financeira, realça o grande tópico em torno deste estudo, a fiabilidade na mensuração dos HA (Biondi & Lapsley, 2014; Stanton & Stanton, 1997).

Enquanto que o processo de reconhecimento dos HA possui inúmeros estudos, a mensuração sofre de uma enorme falta de modelos, métodos ou regras para a sua avaliação. Esta lacuna ocorre, em primeiro lugar, pela ausência de normas emanadas pelos reguladores, a nível nacional e internacional, com regras claras e objetivas de mensuração. Acrescentando ao ponto referido, existem outros que dificultam a mensuração destes ativos, tais como: as díspares características destes bens; a origem das entidades que os possuem; as particularidades de cada país; ou a forma como foram adquiridos (Widodo et al., 2020).

Carnegie & Wolnizer (1995) enumeraram certas características que tornam os HA bastante peculiares, tais como: a dificuldade de identificar um valor contabilístico específico que reflita o seu valor cultural, ambiental, educacional ou histórico; e a possibilidade do aumento de valor do ativo com o tempo, mesmo que esteja em condições de conservação precárias, algo que entraria em conflito com as normais depreciações do ativo.

Recentemente, um estudo paradoxal acerca do tratamento contabilístico dos HA, identificou a mensuração deste património como um “campo arriscado” (Ferri et al., 2021, p. 6). A afirmação de Carnegie & West (2005), que alude a irrelevância contabilística na mensuração destes ativos, a falta de fiabilidade, e ainda o alto custo para a obtenção desta informação, podem conduzir a “maneirismos e técnicas isotéricas desnecessárias” (Carnegie & West, 2005, p. 922). Ademais, certos valores irrealistas provenientes de métodos de mensuração ao nível organizacional, acrescentando escolhas de variáveis arbitrárias, podem indicar que qualquer valor é aceitável em termos contabilísticos, conduzindo à descredibilização da prestação de contas e da própria profissão (Barton, 2005; Carnegie & West, 2005).

O mercado dos HA é praticamente inexistente, e por isso, é muito difícil a obtenção de informação do seu valor de mercado (Barton, 2000, 2005; Biondi & Lapsley, 2014). Biondi & Lapsley (2014) acrescentam que a mensuração destes ativos transmite uma falsa transparência, porque a mensuração é subjetiva e a informação pode aumentar a incerteza, bem como dificultar a compreensão da informação. Além da dificuldade acima mencionada, a volatilidade e a subjetividade dos mercados, juntamente com o custo do cálculo do valor dos HA, resultaria em um custo maior que o potencial benefício (Ellwood & Greenwood, 2016).

Como Ferri et al. (2021) descrevem no seu estudo, existem diferentes perspetivas acerca do valor dos HA entre profissionais da contabilidade e profissionais/conservadores de património histórico.

Para os conservadores de património histórico, os HA não são apenas uma “coleção de elementos”, mas sim “processos” onde um conjunto de utilizadores identificam e negociam conceitos históricos, estéticos, culturais e sociais (Smith, 2006). Estes “processos”, com vários *players* e com interesses distintos, tornam árdua a tarefa de mensuração de HA como vetores do valor social destes elementos (Carnegie & Wolnizer, 1996). De la Torre (2013) refere que, por este conjunto de valores distintos, os HA não podem ser mensuráveis nem comparáveis entre eles. Mais tarde, Ellwood & Greenwood (2016) consideraram o valor económico e o valor social como opostos, onde um deles retira credibilidade ao outro.

Segundo Anessi-Pessina et al. (2019), a mensuração em valor económico pode ser realizada através do custo histórico, do valor de mercado, ou do custo de reposição.

O custo histórico poderá ser o mais objetivo dos três métodos mencionados, no entanto, este valor está raramente disponível nos relatórios financeiros das entidades. A indisponibilidade desta informação deve-se a duas razões: em primeiro lugar, porque os HA são, usualmente, adquiridos através de doações, expropriações, ou descobertas passadas; em segundo lugar, porque uma das características destes ativos é a sua antiguidade, grande parte destes elementos podem ter dezenas, centenas ou milhares de anos (Barton, 2000; Carnegie & Wolnizer, 1995). Os mesmos autores que referem as duas características anteriores, acrescentam o custo histórico irrelevante, porque não representa o valor atual do ativo.

O valor de mercado, exige previamente a existência de uma entidade que tenha definido, ou aceite, um determinado valor pelo objeto (Ferri et al., 2021). Para além disso, este método não é adequado para os HA, porque o seu valor não é avaliado apenas pelos seus componentes, mas sim porque o ativo pertence a um período histórico específico, aumentando a subjetividade e multiplicação indefinida de variáveis para a sua mensuração (Anessi-Pessina et al., 2019). De qualquer forma, dificilmente existe um mercado onde possam ser transacionados estes bens, que têm características muito peculiares (De Wolf et al., 2020).

O custo de reposição, ou de restauração (De Wolf et al., 2020), requer que um ativo seja substituído por outro com o mesmo potencial de serviço. Dessa forma, e como uma das características dos HA é a impossibilidade de substituição, este método dificilmente será aplicado (Aversano & Christiaens, 2014; Ellwood & Greenwood, 2016).

No estudo conduzido por Ellwood & Greenwood (2016), um dos riscos associados à atribuição de um valor económico aos HA poderá ser a redução do seu valor cultural. Esta

abordagem leva os autores a acreditarem na possibilidade de abandono dos estudos que encaminham para a valorização do património histórico.

Apesar de grande parte dos autores considerar irrealista a mensuração dos HA, pela sua elevada dificuldade, existem outros que consideram quantificável o valor social que os HA possuem, não revelando, no entanto, métodos concretos para a sua quantificação (Micallef & Peirson, 1997).

TABELA III - MENSURAÇÃO DOS HA - LITERATURA

Pontos de vista identificados	Autores (Ano)
1. Os HA devem ser reconhecidos no Balanço, como ativos:	
1.1 Devem ser mensurados (autores não apresentam método de mensuração)	(Micallef & Peirson, 1997)
1.2 No entanto, consideram não existir condições para o realizar, porque:	
1.2.1 O custo histórico, valor de mercado e custo de reposição não são viáveis.	(Anessi-Pessina et al., 2019; Aversano & Christiaens, 2014; Barton, 2000; Carnegie & Wolnizer, 1995; Ellwood & Greenwood, 2016; Ferri et al., 2021)
1.2.2 Existe uma correlação negativa entre o valor social e o valor económico.	(Ellwood & Greenwood, 2016)
1.2.3 O potencial aumento do valor dos HA entra em conflito com as regras de depreciação dos ativos.	(Carnegie & Wolnizer, 1995)
1.2.4 A mensuração dos HA não tem relevância contabilística, fiabilidade e possui um alto custo para a sua realização.	(Biondi & Lapsley, 2014; Carnegie & West, 2005)
2. Como Passivos:	
Não foi encontrada qualquer fonte de mensuração como passivo.	-

Fonte: Adaptado de (De Wolf et al., 2020)

2.7 *Heritage Assets*: Divulgação

Segundo alguns autores, a divulgação dos HA é a fase mais importante para suportar transparência na prestação de contas do governo através das DF, etapa esta que contém a

informação, financeira e não financeira, acerca do desempenho do governo na gestão dos HA, com as receitas e despesas provenientes desta atividade (Barton, 2000; Ouda, 2014).

Apesar da intenção das entidades reguladoras ser o incentivo à valorização, em termos monetários, dos HA, alguns estudos empíricos revelam que a mensuração dos HA tem pouca relevância para os utilizadores da informação. Estes estudos mostram que os utilizadores têm um maior interesse nos custos de conservação ou na descrição minuciosa da condição física destes ativos (Aversano et al., 2019; Aversano & Christiaens, 2014).

Para Barton (2000), o ideal será a divulgação sob uma perspetiva mista, em que é divulgada tanto a informação financeira, como a não financeira, nos anexos das DF. Em termos de informação financeira, o autor considera que deve ser apresentada informação específica que indique, por um lado, todas as receitas em forma de doações, patrocínios e bilhetes de visitantes de museus; e por outro, as despesas incorridas com manutenção, aquisição e conservação com os HA. A informação não financeira deverá ser divulgada com o intuito de aumentar o conhecimento cultural e histórico dos ativos, e dá exemplos de pontos chave a abordar nestes relatórios, tais como: significado cultural e arquitetural, condição física dos ativos, e planos para restauração, caso seja necessário. Esta abordagem pró-qualitativa, é apoiada por outros autores que consideram que deve existir maior ênfase na informação não financeira, no que toca aos HA (Aversano & Christiaens, 2014; Stanton & Stanton, 1997).

No campo da divulgação dos HA, os autores mais céticos acerca da mensuração pelo valor económico, Carnegie & Wolnizer (1995, 1996), propõem a substituição de valores não interpretáveis por uma combinação de práticas, técnicas e relatórios como inventários, indicadores de desempenho, e planeamento orçamental para aumentar a *accountability* e transparência dos museus.

Um estudo recente realizado por Aversano et al. (2019), relativo à necessidade de informação de políticos e a sua correspondência com a IPSAS 17, concluiu que a informação descritiva é mais útil aos utilizadores para o exercício das suas funções, bem como para a transparência das atividades do governo. Neste estudo, as características que têm mais importância para os utilizadores são: a identificação das fontes de financiamento para aquisições (subsídios, doações em numerário, doações de ativos, utilização de recursos próprios); a descrição pormenorizada dos HA; as políticas de preservação, conservação, restauração e manutenção dos HA; os custos dessas políticas; e a condição física dos HA.

Todas as características descritas são relativas ao grupo da divulgação e da informação descritiva, pré-selecionados pelos autores.

Nesse sentido, com a exceção do estudo de Micallef & Peirson (1997), todos os estudos consultados demonstram o interesse na divulgação de informação não financeira, mesmo que não considerem o reconhecimento. Afirmação baseada em autores que não consideram que os HA devam ser reconhecidos no Balanço como ativos, mas consideram que deva ser divulgada informação acerca destes elementos (Barton, 2000; Carnegie & Wolnizer, 1995; Christiaens et al., 2012).

TABELA IV - DIVULGAÇÃO DOS HA - LITERATURA

Pontos de vista identificados	Autores (Ano)
1. Se reconhecidos no Balanço	(Barton, 2000)
2. Quando não é possível serem reconhecidos no Balanço:	
2.1. Devem ser divulgados nas notas das demonstrações financeiras, tanto a informação financeira como a não financeira.	(Aversano et al., 2019; Aversano & Christiaens, 2014; Barton, 2000; Carnegie & Wolnizer, 1995; Christiaens et al., 2012; Stanton & Stanton, 1997)
2.2. Não devem ser divulgados nas notas das demonstrações financeiras.	(Micallef & Peirson, 1997)

Fonte: Adaptado de (De Wolf et al., 2020).

2.8 Questões de Investigação

A literatura demonstra que não existe consenso no reconhecimento e mensuração dos HA (Adam et al., 2011; De Wolf et al., 2020), e os reguladores apesar de sugerirem a sua realização, não lhe conferem carácter obrigatório (Biondi et al., 2021). Por conseguinte existem várias características dos HA que os tornam únicos e distintos dos ativos convencionais, o que contribui para a falta de bases de mensuração destes elementos e consequente reconhecimento no Balanço (Anessi-Pessina et al., 2019). Por outro lado, existem autores que consideram necessária a mensuração destes elementos, apoiando a recomendação da IPSAS 17, norma em reestruturação (Anessi-Pessina et al., 2019; Biondi et al., 2021).

Neste contexto de incerteza, criado pelas inúmeras, e distintas perspetivas entre reguladores e académicos, este estudo tem o intuito de contribuir para a temática iniciando com a seguinte questão de investigação: “Deverá a Força Aérea Portuguesa reconhecer e mensurar os *Heritage Assets* no seu Balanço?”

Uma das dificuldades em volta deste tema é a fiabilidade de bases de mensuração para os HA (Biondi & Lapsley, 2014). Dessa forma, existem autores que sugerem uma mudança de foco, transitando os trabalhos e estudos em direção a uma divulgação e análise mais profunda da informação não financeira (Aversano et al., 2019), como uma forma mais útil de prestação de contas. Esta direção, apoiada por vários autores, conduz-nos à segunda questão de investigação: “Com a impossibilidade de mensuração dos HA, deverá a Força Aérea Portuguesa focar-se na divulgação de informação, financeira e não financeira, relativa aos *Heritage Assets*?”

3. ENQUADRAMENTO E CARACTERIZAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO

3.1 A Força Aérea Portuguesa

A FA foi criada a 1 de julho de 1952 com a missão primária de defesa militar da República, sendo dessa forma responsável pela componente operacional do sistema de forças. Nesse sentido, segundo a Lei Orgânica da Força Aérea (LOFA), Lei n.º 187/2014, de 29 de dezembro, a FA constitui-se como um ramo das Forças Armadas Portuguesas (FFAA), a par da Marinha e do Exército. O diploma supracitado confere à FA autonomia administrativa, integrando-se dessa forma na administração direta do Estado sob a alçada do Ministério da Defesa Nacional (MDN). Esta entidade organiza-se numa estrutura vertical e hierarquizada.

A FA procura ser uma instituição cada vez mais capaz e resiliente, envolvendo as pessoas através da determinação, do caráter, da honra e da integridade. Alicerçada nestes valores, a FA tem por missão, a participação na defesa militar do País. Ao fazer parte do sistema de forças, esta organização está direcionada para a geração, preparação e manutenção de forças e meios militares (Força Aérea Portuguesa, 2019b).

3.2 *Heritage Assets* na Força Aérea Portuguesa

O órgão responsável por assegurar as atividades de recolha, conservação, estudo e exposição do património histórico-cultural aeronáutico, na FA, é o Museu do Ar (MUSAR). Num trabalho conjunto entre o MUSAR e a Direção de Finanças da Força Aérea (DFFA), a propósito da implementação do SNC-AP na FA, o reporte financeiro dos HA consistiu na divulgação de um conjunto de 112 aeronaves constituintes do património histórico da entidade, não reconhecidas no Balanço. O não reconhecimento destes ativos é justificado pela DFFA pela falta de cumprimento de requisitos para a definição de AFT, segundo a norma NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis, por não ser possível apurar, com fiabilidade, o

respetivo justo valor. Dessa forma, a FA optou por divulgar nas notas às DF uma lista destes ativos, entre aeronaves e réplicas, as quais estão descritas no Anexo 1.

4. METODOLOGIA

No sentido em que, atualmente, a FA não realiza o reconhecimento e mensuração dos HA no seu Balanço, procedimento sugerido pelo IPSASB sempre que possível, e adicionando a crescente preocupação identificada na literatura a favor da relevância da informação financeira e não financeira, para os *stakeholders* e para a tomada de decisão, a divulgação genérica dos HA nas notas às DF revela-se insuficiente (Anessi-Pessina et al., 2019).

Como tal, através da comparação entre várias fontes de informação, este estudo pretende definir se a FA deve, ou não, reconhecer e mensurar os HA, cumprindo de forma plena as sugestões emanadas pelo IPSASB, ou não sendo possível mensurar os HA com fiabilidade, saber se a FA deve focar-se na divulgação da informação, financeira e não financeira. Dessa forma, é possível criar uma base que justifique determinadas práticas, sendo uma fase preliminar para a obtenção de ideias e hipóteses que poderão vir a ser testadas posteriormente (Major et al., 2017). A referência ao contexto FA prende-se ao objetivo do estudo de caso identificado por Yin (2016), a investigação de um tópico no seu contexto real, utilizando múltiplas evidências.

Uma estratégia de investigação adequada a assuntos particulares, que necessitem de conhecimento profundo da prática do tratamento contabilístico, é a investigação qualitativa. A investigação qualitativa procura a compreensão e interpretação dos temas em questão, ao invés da identificação de tendências e padrões quantitativos. As generalizações estatísticas, realizadas na investigação quantitativa, não proporcionam a profundidade explicativa necessária para o tratamento de casos específicos (Major et al., 2017).

Este estudo seguiu uma corrente interpretativa, que se foca na compreensão do tema através da observação além dos sistemas em utilização, que procura estudar todo o contexto subjacente ao estudo, e à importância que as pessoas lhe conferem (Chua, 2019; Silverman, 2015).

A investigação qualitativa compreende, usualmente, quatro métodos de geração de informação para posterior tratamento: entrevistas, observação, textos e documentos, e por último, o registo de áudio e vídeo (Silverman, 2015). A escolha dos métodos de investigação a utilizar, não é rígida, e dependerá de cada estudo em particular, sendo muito usual na investigação contemporânea, a utilização de vários métodos para uma posterior comparação

da informação obtida pelos diferentes métodos utilizados (Major et al., 2017). De forma a auxiliar a utilização plena da norma em estudo, pelas entidades públicas, o apelo ao método de entrevistas torna-se um recurso imperativo nesta investigação, através do contributo técnico de especialistas no objeto de estudo (Major et al., 2017).

Nesse sentido, os métodos de geração de informação escolhidos para este estudo são as entrevistas e a análise de textos e documentos. As entrevistas serão preparadas com base na análise de documentos e na revisão de literatura, e das mesmas poderá surgir informação que conduza à análise de novos textos.

A comparação de informação utilizada traduz-se numa triangulação de fontes, que tem como princípio a verificação de um “procedimento, informação ou evidência” de três ângulos diferentes (Yin, 2016, p. 87). O raciocínio deste método de investigação aumenta a sua fiabilidade no sentido em que acumula pontos de vista de contextos distintos, encontrando dessa forma o melhor caminho através dos pontos de interseção das diferentes fontes de informação (Silverman, 2015), minimizando dessa forma os desvios que podem resultar apenas de uma perspetiva de análise (Santos et al., 2020).

Segundo Patton (2002), existem quatro tipos de triangulação: de informação; de investigadores; de teorias; e de métodos. Este estudo utilizou como ponto de partida a triangulação de investigadores, através dos pontos de vista dos diferentes autores. Em todo o seu constructo, utilizou a triangulação de informação com a confrontação entre as três fontes de informação. Quando a triangulação é utilizada por um investigador, a compilação da informação deve ser apresentada de forma que os leitores consigam percorrer a informação facilmente, construindo as ligações necessárias para a interpretação de cada célula (Yin, 2016). Dessa forma, construíram-se tabelas para que fosse possível a representação compreensível do processo realizado.

4.1 Análise Documental

O método de investigação documental será uma das três componentes utilizadas neste estudo para realizar a triangulação de fontes como forma de responder às questões de investigação, servirá como um dos pilares de comparação de pontos de vista nesta investigação. Os tipos de documentos a que o investigador irá recorrer estarão em linha com o processo de reestruturação da norma em estudo bem como o atual diploma. Assim sendo, os documentos a analisar serão o CP (2017), o ED 78 (2021) e os normativos relacionados com os HA.

A flexibilidade e a falta de uma solução definitiva para o reconhecimento dos HA que o IPSASB dá relativamente ao tratamento contabilístico por parte das entidades públicas, conduz a várias práticas distintas, e uma conseqüente redução da comparabilidade entre entidades públicas (Mattei et al., 2020). Dessa forma, o CP relativo aos HA tem o objetivo de obter orientação dos profissionais da área para a identificação de pontos que necessitem de atenção na IPSAS 17, para que o diploma vá ao encontro das necessidades dos utilizadores da informação, bem como os responsáveis pela tomada de decisão. Ao receber as respostas ao CP, o IPSASB realiza alterações provisórias à norma com a exclusão de pontos que necessitem de modificação ou a inclusão de outros que considerem pertinentes, culminando dessa forma num esboço do que será a norma final. O ED é posteriormente aberto a discussão através da submissão de comentários para que os profissionais da área possam dar o seu parecer. À data deste estudo, o ED 78 está aberto a comentários até 25 de outubro de 2021, tendo o IPSASB como objetivo a finalização da norma em data posterior.

Este CP abre discussão à definição de *Heritage Items* (HI) como ativos, quando é que estes devem ser reconhecidos e mensurados nas DF, certos casos em que os HI poderão ser reconhecidos como passivos, e também à divulgação da informação relativa ao património histórico.

4.2 Entrevistas

Segundo Silverman (2015), existem quatro tipos de entrevistas que podem ser realizadas: estruturadas, semiestruturadas, abertas e *focus groups*. De forma a criar abertura e flexibilidade ao entrevistado para um desenvolvimento das atividades, experiências e obstáculos vividos na sua área - dentro do caminho de investigação delineado - a forma de entrevista a realizar será semiestruturada. Este tipo de entrevista permite ao investigador entender da melhor forma o papel do entrevistado, e recolher nova informação para responder às questões de investigação do estudo (Major et al., 2017). Uma das características deste tipo de entrevista é a individualização do seu planeamento a cada entrevistado (Yin, 2016).

As questões colocadas foram separadas em três grupos: (I) tempo inicial para explicação de atividades realizadas e decisões tomadas na sua função; (II) questões de confirmação e parecer acerca informação obtida através da revisão de literatura e análise documental – pretende-se conjugar a informação obtida com a experiência do entrevistado; por fim (III) questões que possam abrir caminho a exploração de novos temas (Major et al., 2017). Apesar de existir uma referência a três grupos, estes não são obrigatórios,

dependendo das particularidades de cada entrevistado, poderá ocorrer a omissão de um dos grupos referidos. Além disso, a quantidade de questões deverá ser a mínima possível (Quivy, 1998).

A preparação das questões que irão incorporar as entrevistas será realizada com o intuito de responder às questões de investigação do estudo. Desta forma, os entrevistados serão definidos com base nas várias questões propostas, através da sua função, experiência passada e responsabilidade nos assuntos abordados no estudo.

O conjunto de indivíduos a serem entrevistados será dividido em grupos com duas áreas em foco: valor histórico dos HA, tratamento contabilístico. O grupo relacionado com o valor histórico dos HA refere-se a especialistas ligados à direção e conservação do MUSAR, nomeadamente o seu diretor, Sr. Coronel Carlos Mouta Raposo e a sua conservadora, Sra. Capitã Luísa Abreu. O objetivo deste grupo de estudo é entender a perceção do ponto de vista de profissionais responsáveis pela conservação e preparação para exposição pública do património histórico ligado à aviação, no que concerne ao valor histórico dos ativos. O grupo relacionado com o tratamento contabilístico alude a profissionais peritos, nos seus respetivos níveis funcionais, na elaboração e preparação de DF. Desta forma, pretende-se entrevistar a Sra. Doutora Ana Pinto, membro da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) e elemento integrante do Comité de Normalização Contabilística Público (CNCP), e também o Sr. Capitã Dinis Santos, Oficial da FA em funções no Serviço de Inspeção e Auditoria Financeira e Patrimonial (SIAFP) e chefe do núcleo de verificação de contas. Considera-se que uma reduzida amostra de sensivelmente dois entrevistados por grupo, possa ser colmatada com a elevada experiência nas respetivas áreas de atuação.

Após autorização por parte dos entrevistados, estas foram conduzidas através do diálogo semiestruturado e aberto a novos temas de exploração. Este diálogo realizou-se através de videoconferência entre o entrevistado e o investigador, onde a entrevista foi gravada e posteriormente transcrita.

5. ANÁLISE DE RESULTADOS

5.1 Análise Documental: Definição

O CP que visa alterar a IPSAS 17, sugere a definição do património histórico como ativo. Nesse sentido, os HA devem ser reconhecidos no Balanço se forem ao encontro dos requisitos preconizados na Estrutura Conceptual (EC) da norma, e devem ser mensurados com base no custo histórico, no valor de mercado ou no custo de reposição.

No que concerne à definição dos HI, o CP sugere a seguinte aceção: “Os HI são elementos que devem ser mantidos indefinidamente e preservados para o benefício das gerações presentes e futuras devido à sua raridade e/ou significância em relação, mas não limitada, às suas características arqueológicas, arquitetónicas, agrícolas, artísticas, culturais, ambientais, históricas, naturais, científicas e tecnológicas” (CP, 2017, p. 3). O ED 78 confirma a definição inicial, afirmando que os HI são ativos, e acrescenta que se distinguem dos demais pelas restrições no seu uso por parte da entidade que os detém, são insubstituíveis e têm vidas úteis muito longas, por vezes até indefinidas.

Em relação à vida útil, o ED esclarece que a vida útil indefinida não corresponde a uma infinidade, mas sim a um conjunto de fatores que determinem a indefinição da vida do ativo. Para que o HA tenha vida útil indefinida é necessário que o seu potencial de serviço tenha um período indefinido; que o seu uso não desgaste fisicamente o ativo; e a entidade necessita de descrever os planos já realizados para a sua preservação, bem como os que estão planeados no futuro. Por conseguinte, um HA com vida útil indefinida, não deve ser depreciado.

O segundo ponto abordado no CP diz respeito à consideração dos HI como ativos, ou não. A IPSAS 17 define o conceito contabilístico de ativo como, um recurso que deve ser controlado por uma entidade em resultado de eventos passados e que deve fornecer benefícios económicos futuros ou potencial de serviço.

O controlo de uma entidade sobre um HA foi questionado pelos profissionais, e respondido no ED 78. Quando uma entidade possui um HA, temporariamente, por um período definido e sob um acordo com outras entidades ou indivíduos, não se pode considerar que esta detém o controlo do HA. Por outro lado, quando a entidade tem o direito de possuir o HA por um período de tempo indefinido e existe um acordo entre ambas as partes, a entidade possui o controlo do HA e consequentemente, tem a capacidade de utilizar o potencial de serviço do mesmo.

Ainda no que refere à definição de ativo, o influxo de benefícios económicos futuros não é obrigatório, se o ativo proporcionar potencial de serviço que auxilie a entidade na prossecução dos seus objetivos, mesmo que não sejam gerados influxos de caixa. O conceito de potencial de serviço introduz uma visão mais abrangente à possibilidade de classificação, e consequente divulgação dos HA. Esta definição permite a classificação dos HA como ativos, se estes possuírem potencial de serviço que auxilie a entidade na prossecução dos seus objetivos, mesmo que não possuam benefícios económicos. Certos HA podem servir

como “escritórios administrativos”, como é o exemplo dado pela norma, e nesse caso podem ser reconhecidos e mensurados como os AFT. No entanto, para outros HA que possuem características demasiado particulares, como “ruínas ou monumentos”, torna-se difícil a escolha de uma base de mensuração (IPSAS 17, 2006; Micallef & Peirson, 1997).

5.2 Análise Documental: Reconhecimento

O reconhecimento dos HA está definido na norma em estudo, IPSAS 17 – *Property, Plant and Equipment*, como não obrigatório mesmo que estes satisfaçam todos os critérios de definição e de reconhecimento de ativos fixos tangíveis. No entanto, se uma entidade reconhecer um HA, deve aplicar os requisitos de divulgação previstos na norma, não sendo no entanto necessária a utilização das bases de mensuração facultadas (IPSAS 17, 2006).

A NCP 5, que converge da anterior e pertence ao quadro regulador português, pressupõe uma posição ligeiramente diferente. Mediante o normativo nacional, no ponto 2.1, parágrafo 6, é obrigatório o reconhecimento destes bens, desde que satisfaçam a definição e critérios de reconhecimento de um ativo fixo tangível. Caso não seja possível reconhecê-los, a entidade deverá, no mínimo, divulgá-los em notas às DF.

A par dos HA que possuem características físicas tangíveis, também existem ativos históricos intangíveis como a imagem de uma personagem importante na história de um país ou cultura. Estes ativos estão retratados na NCP 3 – Ativos Intangíveis, no ponto 2.1.

O reconhecimento dos HA abrange dois pressupostos: a definição como ativo e capacidade de o mensurar. O processo de reconhecimento de um ativo não é isolado do processo de mensuração pelo que, se não for possível mensurar com fiabilidade o custo ou o justo valor do bem, este não pode ser reconhecido (IPSASB, 2014). O quarto ponto de vista do CP refere que os HA devem ser reconhecidos no Balanço se forem ao encontro dos critérios de reconhecimento acima mencionados, preconizados na estrutura conceptual das IPSAS. Cerca de 67% das respostas ao CP, foram no sentido em que, o reconhecimento inicial dos HA pode ser posto em causa pela dificuldade de mensuração destes ativos. Os profissionais responderam que, apenas devem ser reconhecidos quando a sua mensuração é fiável, e mesmo nessas situações, deve existir informação extra como a condição física dos HA. As respostas mencionaram, por várias vezes, que a informação divulgada no Balanço, não é suficiente para a completa compreensão do estado dos HA, para a tomada de decisão. Dessa forma, o aumento da informação não financeira seria benéfico para a qualidade da informação disponibilizada aos utilizadores.

No que concerne ao reconhecimento dos HA como passivo, o ED 78 refere que, para existir um passivo, é imprescindível que exista uma obrigação inevitável para com outra entidade externa. Se não existir um acordo, ou uma intenção de criação de uma obrigação futura com uma entidade externa, não pode existir qualquer passivo. A intenção de preservação do património histórico não é considerada, de acordo com o CP, uma obrigação presente e inevitável para com a entidade, que leve ao reconhecimento dos HA como passivos.

O ED 78 também faculta orientação na distinção entre HA. Nas suas conclusões, o IPSASB considera dois tipos de HA: os operacionais e os não operacionais. Os HA operacionais são aqueles que devem ser reconhecidos como os restantes ativos, e nesse sentido mensurados da mesma forma. O documento fornece exemplos como: pontes ou estações ferroviárias com interesse histórico que são detidas por uma entidade. Os HA não operacionais, são aqueles que possuem propósitos unicamente históricos e culturais, como coleções presentes em museus. Apesar das respostas ao CP direcionarem a decisão para o não reconhecimento dos HA não operacionais, o IPSASB considera que estes, se cumprirem com os requisitos de controlo em resultado de eventos passados e uma fonte de recursos, não devem ser excluídos da opção de reconhecimento e devem ser avaliados como os restantes AFT.

TABELA V - RECONHECIMENTO DOS HA – ANÁLISE DOCUMENTAL

Informação Documental	Normas
1. Os HA devem ser reconhecidos no Balanço.	
1.1 Como ativos.	
1.1.1 Se controlado pela entidade e com benefícios económicos futuros/potencial de serviço.	(CNC, 2015b; IPSAS 17, 2006; IPSASB, 2017, 2021)
1.1.2 Outro que não AFT porque possuem características que os distinguem dos AFT – restrições no seu uso, são insubstituíveis e têm vida útil indefinida.	(IPSASB, 2017, 2021)
1.1.3 E com divisão entre operacionais e não operacionais: apenas os operacionais são reconhecidos (respostas de profissionais); todos devem ser reconhecidos se cumprirem a EC (IPSASB).	(IPSASB, 2017, 2021)
1.2 Como Passivos.	
1.2.1 Não existe obrigação inevitável para que sejam considerados passivos.	(IPSASB, 2017, 2021)

2. Os HA não devem ser reconhecidos no Balanço se não for possível a sua mensuração, mas a informação, financeira e não financeira, deve ser divulgada nas notas. (IPSASB, 2014, 2017, 2021)

Fonte: Adaptado de (De Wolf et al., 2020).

5.3 Análise Documental: Mensuração

No que respeita à mensuração dos HA, as bases de mensuração sugeridas pelo IPSASB para o cálculo do valor corrente de um ativo são: o custo histórico, o valor de mercado, o custo de reposição, o valor realizável e o valor de uso (IPSASB, 2014). Segundo o CP, o IPSASB sugere a possibilidade, em muitos casos, da atribuição de valor monetário aos HA. Juntamente com esse ponto de vista, o CP propõe três bases de mensuração como as mais apropriadas à mensuração dos HA: o custo histórico, o valor de mercado e o custo de reposição que inclui a restauração do ativo (IPSASB, 2017).

As respostas em relação à possibilidade de mensuração foram divididas no que respeita à possibilidade de mensuração de certos HA, o que demonstra uma certa relutância quanto à sua realização. Quando questionados sobre as formas de mensuração propostas, a grande maioria, apesar de concordar com as mesmas, vê dificuldades na sua aplicação, referindo como incertas as instruções do IPSASB, concordando desta forma com os pontos de vista apurados na revisão de literatura.

No seu guia de implementação que apoia o ED 78, o IPSASB refere dois fatores que poderão apoiar o apuramento do valor corrente: a reposição do potencial de serviço; e a significância do HA. O primeiro é considerado pelo valor da compra de um ativo que possa substituir o atual, bem como pelo valor da reconstrução do ativo ou de partes do mesmo para que se mantenha útil. O segundo reflete o valor corrente do ativo, se o mesmo representar uma era ou um tipo específico, para que dessa forma seja possível encontrar outro ativo com características e importância similar.

No que respeita ao reconhecimento inicial, o ED 78 não alterou as orientações da norma com base nas respostas ao CP. No entanto, os custos subsequentes incorridos em HA não reconhecidos inicialmente, devem voltar a ser analisados no que respeita aos dois pressupostos de reconhecimento referidos no início do parágrafo anterior. Se os cumprirem, devem ser contabilizados.

TABELA VI - MENSURAÇÃO DOS HA – ANÁLISE DOCUMENTAL

Informação Documental	Normas
1. Os HA devem ser reconhecidos no Balanço, como ativos:	
1.1 Devem ser mensurados no reconhecimento com base no custo histórico, no valor de mercado ou no custo de reposição	(IPSASB, 2017)
1.2 Custos subsequentes devem ser reavaliados, mesmo que o ativo não seja reconhecido inicialmente.	(IPSASB, 2021)
1.3. No entanto, consideram não existir condições para o realizar, porque:	
1.3.1. Bases de mensuração facultadas suscitam dúvidas quanto à sua aplicação por parte dos profissionais	(IPSASB, 2021)
1.3.2 Dificuldade em refletir o valor seu cultural em valores financeiros com base no preço de mercado	(IPSAS 17, 2006)
1.3.3A sua alienação pode ser proibida	(IPSAS 17, 2006)
1.3.4 Podem ser insubstituíveis e o seu valor pode aumentar com o tempo	(IPSAS 17, 2006)
1.3.5 Dificuldade na estimativa da vida útil	(IPSAS 17, 2006)
2. Como Passivos:	
Não foi encontrada qualquer fonte de mensuração de HA como passivo.	

Fonte: Adaptado de (De Wolf et al., 2020)

5.4 Análise Documental: Divulgação

No que respeita à divulgação dos HA, o CP refere que a informação deve estar em linha com os pressupostos já existentes na norma. As respostas ao CP foram ao encontro do ponto de vista do IPSASB, no entanto, os *respondents* identificaram certos pontos que consideraram importantes para os utilizadores e que não estão explícitos nos pontos da norma. As sugestões a considerar por parte dos *respondents* são: linhas dedicadas a cada item do património histórico; justificação para a inclusão (ou não) no Balanço; metodologia de mensuração dos ativos, se incluídos no Balanço; informação acerca dos itens não reconhecidos no Balanço, ou incluídos por valor simbólico; informação não financeira específica acerca das responsabilidades e políticas da entidade; relatórios específicos para os HA.

A única recomendação dada pelo ED 78 está relacionada com a divulgação dos HA não reconhecidos, sendo coerente com a aceção de que aqueles que possam ser reconhecidos devam ter o mesmo tratamento que os AFT. Quando um HA não pode ser reconhecido

devido à falta de fiabilidade da mensuração, a entidade deve divulgar as dificuldades na sua mensuração que impediu o reconhecimento; e deve relatar a importância desses HA relativamente aos objetivos da entidade. Quando os custos subsequentes de HA são reconhecidos, a entidade deve aplicar os requisitos de divulgação gerais incluídos na norma. Considerando a necessidade de informação adicional, o ED 78 deixa a observação de que o reforço da informação não financeira pode incluir itens que não possuem critérios de reconhecimento, mas são importantes para a compreensão do estado financeiro da entidade, da sua capacidade de fornecer serviços, atingir os objetivos e para auxiliar a tomada de decisão. Como base de conclusão relativamente ao tema da divulgação e apresentação da informação, o ED 78 refere que o IPSASB não deixou de notar que outros normativos possibilitam a divulgação de informação suplementar acerca dos HA, em substituição do seu reconhecimento nas DF. Segundo o IPSASB, essa informação não financeira pode ser útil para uma prestação de contas mais abrangente com o objetivo de comunicação de informação relativa ao desempenho de serviço dos HA.

TABELA VII - DIVULGAÇÃO DOS HA – ANÁLISE DOCUMENTAL

Informação Documental	Normas
1. Se reconhecidos no Balanço como ativos, devem ser divulgados consoante requisitos da norma.	(IPSAS 17, 2006)
2. Quando não é possível serem reconhecidos no Balanço:	
2.1 Se não reconhecidos, divulgar as dificuldades de mensuração do HA bem como a sua importância para os objetivos da entidade. (não definido nas IPSAS 17 – diploma atual).	(CNC, 2015b; IPSASB, 2021)
2.2 A informação divulgada acerca dos HA carece de informação extra, segundo as respostas ao CP.	(Anessi-Pessina et al., 2019; IPSASB, 2021)
2.3 O aumento da informação não financeira seria benéfico para os utilizadores.	(IPSASB, 2021)
2.4 Não há evidência em relação à não divulgação nas notas	

Fonte: Adaptado de (De Wolf et al., 2020).

5.5 Análise de Conteúdo das entrevistas

Segundo Major et al. (2017), a análise de uma investigação qualitativa é interativa e não segue precedências entre os seus quatro estágios: recolha de evidência, redução da evidência, construção de *displays* e as conclusões.

A recolha de evidência foi realizada através de entrevistas realizadas entre o mês de agosto e o mês de setembro. Foram realizadas quatro entrevistas, três por videoconferência e uma com resposta aberta às questões propostas. O contributo dos especialistas em cada área de profissional foi deveras importante para os seguintes passos da análise: a redução de informação e a criação dos *displays*.

A preparação das entrevistas foi realizada com base nos pontos principais que foram extraídos da revisão de literatura e da análise documental, previamente realizadas. Nesse sentido, a estrutura dos *displays* criados segue a mesma lógica dos pontos supracitados. Assim, a redução de evidência e construção de *displays* é realizada através de tabelas para triangulação de fontes, que se dividem entre o reconhecimento (Tabela VIII), a mensuração (Tabela IX) e por fim, a divulgação (Tabela X) dos HA. As seguintes tabelas demonstram os constructos criados, onde se pode confrontar toda a investigação realizada, com os pontos de vista dos seguintes entrevistados: Coronel Mouta Raposo (E1), Capitão Luísa Abreu (E2), Capitão Dinis Santos (E3) e Doutora Ana Calado Pinto (E4).

TABELA VIII - TRIANGULAÇÃO DE FONTES – RECONHECIMENTO

Categoria	Subcategoria	Literatura	Análise Documental	Entrevistados
1.Reconhecimento no Balanço	1.1 Como Ativos	Devem ser reconhecidos (sem evidência de métodos aplicáveis)	- Se controlado e com benefícios económicos futuros e/ou potencial de serviço; - Apenas operacionais (<i>Respondents</i>); Todos que cumpram EC (IPSASB)	E1 – Existe controlo e benefícios económicos; todos os HA da FA são não operacionais; E2 – Controlo e gestão dos HA é feito pelo MUSAR; E3 – Importante, se mensurado com fiabilidade; HA atualmente divulgados são não operacionais; E4 – Está previsto o reconhecimento, desde que satisfaçam os critérios de reconhecimento;
	1.2 Passivos	N/A	Não existe obrigação inevitável	N/A
2.Divulgação nas notas		Se não for possível a mensuração	Se não for possível a mensuração	E3 – Se não for possível a mensuração com fiabilidade; E4 - Se não for possível a mensuração com fiabilidade; o mais importante é existir cadastro de todos os bens de uma entidade.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Legenda: N/A – Evidência reduzida.

TABELA IX - TRIANGULAÇÃO DE FONTES – MENSURAÇÃO

Categoria	Subcategoria	Literatura	Análise Documental	Entrevistados
1. Como Ativo	1.1	O custo histórico, valor de mercado e custo de reposição não são aplicáveis	- Devem ser aplicados os métodos do custo histórico, valor de mercado ou custo de reposição/restauração (IPSASB); - Métodos suscitam dúvidas na aplicação (<i>Respondents</i>)	E1 – Considera difícil a aplicação dos métodos descritos; no entanto, existe possibilidade de apurar o custo de restauração; E2 – Não tem conhecimento de mercado existente; o custo de restauração é possível determinar; E3 – Custos de manutenção deveriam ser investimento e aumentar valor do ativo; hipótese de avaliação por uma seguradora; E4 – Através da divisão do HA em grupos, é possível a sua mensuração através das remissões que os normativos dispõem.
	1.2	Correlação negativa entre valor social e valor económico	Dificuldade em refletir o valor cultural em valores financeiros	E1 – É possível valorizar um equipamento, mas não a história que este contém; E3 – O bem pode ser semelhante, no entanto não esteve presente em circunstâncias históricas;
	1.3	Aumento do valor entra em conflito com depreciação	- Aumento do valor com o tempo; - Dificuldade na estimativação de vida útil	E1 – O valor do ativo pode ser aumentado ao longo do tempo com ações de manutenção; E2 – Plano de manutenção rigoroso, para que não se perca o valor histórico; E3 – Prejudica fiabilidade, mas os benefícios seriam maiores; E4 – Só se deve estimar vida útil quando esta está prevista; é possível acautelar a atualização de valor do bem pelo custo de manutenção.
	1.4	Sem relevância e fiabilidade	N/A	E3 – Métodos difíceis de aplicar, põem em causa a fiabilidade;
	1.5	A sua alienação pode ser restringida	A sua alienação pode ser restringida	E1 – Não existem restrições legais para alienação, apenas morais; E4 – Não tem conhecimento de qualquer restrição para a alienação, exceto a “camada militar”.
2.Passivo		N/A	N/A	N/A

Fonte: Elaborado pelo autor.

Legenda: N/A – Evidência reduzida.

TABELA X - TRIANGULAÇÃO DE FONTES – DIVULGAÇÃO

Categoria	Subcategoria	Literatura	Análise Documental	Entrevistados
1. Se reconhecidos no balanço		N/A	Divulgados consoante requisitos da norma	N/A
2. Quando não são reconhecidos no Balanço	2.1 Deve ser divulgado nas notas	Informação financeira (custos de conservação) e não financeira (estado físico, planos de recuperação, entre outros)	- Dificuldades de mensuração e importância para a entidade (IPSASB); - Informação extra (<i>respondents</i>); - Aumento de informação não financeira (<i>respondents</i>);	E1 – Informação não disponível, mas considera importante e estão a ser tomadas ações nesse sentido; E2 – Fundamental e necessária para a tomada de decisão; E3 – É importante para os utilizadores identificarem os HA que a FA detém; importante para a transparência da FA; mesmo que não se incorpore os custos no bem, deve existir a divulgação dos mesmos; E4 – Está em linha com a tendência e é uma mais-valia; deve existir um equilíbrio na informação transmitida.
	2.1 Não deve ser divulgado nas notas	N/A	N/A	N/A

Fonte: Elaborado pelo autor.

Legenda: N/A – Evidência reduzida.

5.6 Discussão de Resultados

O resultado da triangulação entre as três fontes de conteúdo utilizadas leva a uma percepção comum de que os HA devem ser reconhecidos sempre que possível, ou seja, sempre que cumpram os critérios de reconhecimento. Não obstante, o grupo de entrevistados relacionado com o tratamento contabilístico, sublinha a extrema relevância do processo de identificação dos HA, dado que a sua inventariação, tem muito peso na transparência e combate à fraude por parte das entidades. Segundo o E4, existem duas opções, ou se reconhece os bens e procede-se à respetiva mensuração, ou são divulgados em notas. Independentemente da decisão tomada, é necessária a existência de um cadastro de todo e qualquer bem pertencente a uma entidade. O E3 reforça a importância do reconhecimento dos HA, no entanto, apenas quando é possível a sua mensuração com fiabilidade. O reconhecimento dos HA como passivos é descartado pelos entrevistados, indo ao encontro da fraca evidência recolhida neste sentido.

De acordo com os E1 e E2, existe controlo por parte da FA no que respeita aos HA, e este é detido por tempo indeterminado quando se trata de doações. Quando o documento de doação inclui um período, este traduz-se em cedência temporária, o que nestes casos vai contra a definição de controlo definida na análise documental. Já no que respeita a benefícios económicos futuros, o E1 considera que existem, através da venda de bilhetes e de *merchadising* na loja do museu.

As possíveis restrições de uso elencadas na análise documental são postas em causa pelos entrevistados E1 e E4. O E1 refere que não existem restrições legais para o uso e alienação de HA, existem sim, restrições morais para com a nação. O E4 menciona que as restrições podem existir apenas pela camada militar que estes bens possuem, não existindo uma camada legislativa que impeça a alienação de bens públicos retirados de utilização.

A divisão dos HA em operacionais e não operacionais, proposta inicialmente pelos investigadores e mais tarde no ED 78 pelo IPSASB, é considerada como uma vantagem no processo de mensuração pelo E4, que defende que os HA devem ser sistematizados por “grupos de interesse”. As opiniões de E1 e E3 aprovam a divisão entre estes dois tipos de HA, referindo que a FA teria, de momento, apenas HA não operacionais, os que estão para exposição ao público. O E3 acrescenta que seria importante para que os utilizadores da informação tivessem noção de quais os HA em utilização por parte da entidade. Segundo E3 e E4, os bens não operacionais são mais difíceis de mensurar pelas suas características

particulares, considerando que um HA não operacional é um bem que já não pode ser utilizado para objetivo que foi criado.

Apesar do interesse na mensuração dos HA, o E3 concorda com a literatura e considera as bases de mensuração pouco explícitas, não deixando de lado a investigação neste campo. A par das dificuldades de aplicação das bases sugeridas pelo IPSASB, o E4 considera que se for feito uso das várias remissões entre normativos, e se balizar rigorosamente e de forma escrita - algo que não está feito no momento – pode ser possível a mensuração dos HA.

A não utilização do custo histórico é a mais consensual entre todas as fontes de informação, porque os HA são adquiridos através de cedências entre museus ou de doações, e mesmo que exista um registo do valor de aquisição – algo que não existe na FA – o ativo já não está em operação, e o seu valor é totalmente alterado aquando da sua utilização em acontecimentos históricos.

No que respeita ao valor de mercado, e ao custo de reposição/restauração, o contributo dos entrevistados foi deveras importante. O E4 considera que os HA se devem distribuir em três grupos: os que geram benefícios económicos; os que não geram benefícios e são mantidos apenas para preservação histórica; e os que são utilizados para cedências entre países, voluntárias ou involuntárias. Os primeiros, apesar de não terem um mercado ativo, reforçado por todos os entrevistados, são muitas vezes utilizados para gerar benefícios, como é o exemplo de edifícios que são transformados em hotéis com concessões associadas. Nesse sentido, é possível utilizar os *cash-flows* desses HA para os valorizar. O custo de reposição de um HA por outro nas mesmas condições é inviabilizado por todas as fontes, pelo carácter insubstituível que este possui. No entanto, o custo de restauração, associado pelos investigadores ao custo de reposição, é uma ferramenta útil e que torna possível a mensuração dos HA que não geram benefícios económicos. Para que um HA se mantenha em condições de exposição e preservação da história, é necessária a existência de planos de recuperação rigorosos e que acarretam custos relevantes num Museu, os entrevistados consideram estes custos um investimento por parte da entidade. Nesse sentido, estes custos devem ser acrescidos ao valor do HA, e assim ocorrer uma atualização do valor anualmente pelo valor dos custos de manutenção e segurança. O contributo do E4 acrescenta ainda um último grupo, o dos HA que possam ser provenientes de outros países, por apropriação. Estes HA, podem ser valorizados pelo valor atribuído por uma seguradora, ou por leilão, algo reforçado pelo E3. Segundo o E1, a valorização por via de leilão, pode ter pouca

fiabilidade, do ponto de vista em que pode ser sobrevalorizado por alguém que tem muito interesse no bem, ou ao invés, subvalorizado.

Independentemente da base de mensuração, o E4 considera que deve haver a hipótese de estes serem mensurados individualmente, ou em grupo. Acrescenta ainda que os HA imateriais, “como o fado”, não têm custos de manutenção associados, nem concessões, dessa forma não é possível a sua mensuração. No que concerne ao aumento do valor dos ativos com o tempo, o E3 considera que este fator, apesar de prejudicar a depreciação, não é suficientemente relevante para o abandono da mensuração dos HA. Ainda no que respeita à vida útil destes bens, o E4 considera que só se deve calcular vidas úteis para aqueles ativos em que é possível prevê-la, quando não existe essa possibilidade, não se deve atribuir, o que reforça indiretamente a ideia anteriormente referida pelo E3, não prejudicando a sua mensuração.

Existe consenso entre toda a evidência recolhida que, quando não é possível o reconhecimento e mensuração dos HA, estes devem constar nas notas anexas. De qualquer forma, o E3 realça que o objetivo principal é a mensuração, e somente quando esta não é possível realizar com fiabilidade, é que se deve apenas divulgar. Para o E4, com a sua posição como Revisor Oficial de Contas, é indiferente se um ativo é reconhecido ou é apenas divulgado nas notas, o mais importante é o cadastro dos itens. Tanto pela importância dos sistemas de controlo interno, como pela possibilidade de alteração de utilização do bem, que acarreta uma reavaliação das suas características. No caso particular da FA, o E1 refere que os bens são cadastrados na plataforma eletrónica de gestão de peças INARTE, e a partir do momento em que é feito o registo, e é atribuído um número, consideram-se bem cultural. Os HA divulgados nas notas às DF da FA (Força Aérea Portuguesa, 2019a) são aqueles que os profissionais do MUSAR consideraram mais relevantes em todo o seu inventário, e as informações divulgadas acerca destes itens - a sua designação e a data de incorporação - são informações que se consideram reduzidas em comparação com o sugerido pela literatura. Alicerçado à importância dada na divulgação e promoção de transparência por parte da FA, o E1 considera que, apesar de não existirem registos relacionados com custos de conservação dos HA, irá diligenciar a identificação e levantamento de todo património cultural da FA, bem como o incentivo ao registo e estudo dos custos que as ações de conservação dos HA acarretam.

Quando não é possível o reconhecimento e mensuração dos HA, a literatura e a análise documental sugerem que se divulgue nas notas: as dificuldades de mensuração

identificadas, bem como um conjunto de características financeiras e não financeiras relacionadas com os bens. Segundo o E3, a divulgação das dificuldades de mensuração sentidas constituem uma mais valia para o relatório da FA, do ponto de vista da projeção de uma “imagem verdadeira e apropriada da entidade”, algo que não foi realizado até ao momento.

De acordo com a posição do E4 em relação à divulgação de informação acrescida nas notas, existem dois pontos a ter em conta: a compreensibilidade e a materialidade da informação. Segundo a (IPSASB, 2014), a divulgação deve conter informação compreensível aos utilizadores e esta deve ter relevância. Nesse sentido, o E4 considera que deve “existir um equilíbrio” na informação divulgada, de modo a não sobrecarregar os utilizadores da informação nem, por outro lado, ocultar informação importante. Esclarece que deve existir uma divulgação genérica das bases de mensuração, custos associados e outras informações pertinentes, mas a um nível macro. No entanto, para efeitos de cadastro para a entidade, deve existir um registo “linha a linha” com toda a informação relativa a cada bem do acervo histórico da entidade. Ademais, considera que a informação, financeira e não financeira, deve ser adaptada a cada entidade consoante o seu objetivo, no caso da FA não faria sentido esta informação ocupar uma grande percentagem da divulgação, sendo que a conservação dos HA são um substrato da atividade principal da FA.

Quando questionados acerca das características a divulgar dos HA sugeridas pelas fontes de evidência anteriores, os entrevistados consideram que todas elas são relevantes e importantes para o conhecimento destes bens por parte dos utilizadores da informação. Os entrevistados E3 e E4 acrescentaram que é importante investir tempo na divulgação de informação não financeira porque é necessário olhar para a tendência, e cada vez mais é defendido este tipo de informação. A ausência de divulgação dos HA nas notas não foi posta em hipótese por nenhum dos entrevistados, demonstrando também a reduzida evidência na literatura.

6. CONCLUSÕES, CONTRIBUTOS, LIMITAÇÕES E INVESTIGAÇÃO FUTURA

O trabalho realizado evidenciou o ponto geral na discussão deste tema, a controvérsia do reporte financeiro dos HA, especificamente no seu reconhecimento, mensuração e divulgação. O IPSASB através da IPSAS 17, não providencia as ferramentas necessárias para a mensuração destes ativos por parte das entidades públicas. A maioria dos autores, apesar de apontar a importância no reconhecimento dos HA, considera que as suas particularidades únicas impossibilitam a sua mensuração com fiabilidade. Através da

emissão do CP, e posterior ED, já com uma primeira fase de respostas dos profissionais da área, o IPSASB manifesta a preocupação com o tema ao incluir a revisão da IPSAS 17 na sua agenda de trabalhos. No entanto, de acordo com as últimas atualizações dos trabalhos do IPSASB, considera-se que, a curto prazo, poucas serão as alterações ao normativo e consequentemente, a emissão de ferramentas específicas para a mensuração dos HA.

O contributo das entrevistas realizadas foi realmente importante no culminar desta investigação, tornando possível a interseção das diversas fontes de informação. Através da triangulação de fontes, foi possível desenhar o caminho para responder às questões de investigação. Nesse sentido, considera-se que os HA devem ser reconhecidos e mensurados, quando é possível fazê-lo com fiabilidade, com a imposição de limites bem definidos nas regras de mensuração - algo que não existe no momento. Para que tal se torne possível, os HA devem ser divididos em dois grupos: os que geram benefícios relevantes para a entidade através de *cash-flows* de concessões, utilizando-os para a sua valorização; e aqueles que não geram benefícios económicos, e são utilizados apenas para a preservação histórica, HA que devem ser mensurados anualmente pelas despesas de manutenção e segurança, não se tratando de um gasto, mas sim de investimento. Desta forma, é possível dividir os HA em operacionais e não operacionais, e através da recolha de quantidade de informação suficiente, mensurá-los. No caso da FA, não há evidência da existência de HA operacionais, pelo que, até ao levantamento completo do património histórico, apenas se considera válida a mensuração dos HA não operacionais.

A quantidade e qualidade da informação financeira e não financeira relativa aos HA, leva-nos à segunda questão de investigação. O foco na divulgação desta informação é o ponto que mais consenso demonstra no estudo, sendo que todas fontes de evidência concordam que deve existir um acréscimo da divulgação da informação financeira e não financeira, por forma a aumentar a transparência e qualidade da informação a que os *stakeholders* têm acesso. Nesse sentido, esta ação deve ocorrer independentemente do reconhecimento dos HA, respeitando sempre o equilíbrio da informação expressado nos resultados. Após análise das entrevistas, observa-se que a FA, de forma agregada, não possui grande parte da informação sugerida pelas fontes de evidência: como custos de conservação, estado físico dos ativos, planos de recuperação ou tipo de aquisição. Nesse sentido, considera-se que deve existir um investimento profundo neste tipo de informação, o que é consubstanciado pelas afirmações dos entrevistados e realçado pela tendência no reporte financeiro. De notar que, a FA demonstrou interesse neste assunto *a priori*, através

do pedido de esclarecimento acerca do correto tratamento contabilístico, a entidades externas. Interesse reforçado durante as entrevistas com a declaração por parte dos entrevistados, de que as práticas e conclusões deste estudo poderão conduzir a alterações e estudos dentro da organização no que respeita aos HA.

Tal como descrito anteriormente, este estudo, através da investigação qualitativa, serve como base de compreensão para pesquisas futuras. Além deste contributo genérico, a pesquisa foi importante para fornecer à FA e a outras entidades públicas, um caminho para mensuração dos HA e, talvez mais importante, um alerta para o acompanhamento da tendência no que respeita à divulgação da informação, financeira e não financeira, destes ativos.

Este estudo possui certas limitações provenientes da origem do problema em análise, porque os HA possuem particularidades únicas, possuidoras de uma grande abrangência e subjetividade, que tornam difícil um estudo em volta deste tema. Além disso, teria sido interessante para o estudo, compreender o panorama global nas entidades com atividade similar ao MUSAR, bem como nas restantes entidades da administração pública, informação que não foi possível obter pela impossibilidade de entrevistar as entidades responsáveis.

Considera-se que um caminho de investigação futura deverá focar-se no estudo da informação não financeira dos HA relevante para as entidades públicas. Outro caminho importante, será a realização de estudos quantitativos relacionados com a mensuração dos HA, de preferência, em parceria com entidades relacionadas com a avaliação de bens, como seguradoras e casas de leilões, que identifiquem quais os aspetos mais relevantes na valorização de património histórico. Ainda decorrente desta investigação, surge uma hipótese de pesquisa futura no que concerne ao estudo da fiabilidade na mensuração dos HA.

7. REFERÊNCIAS

- Adam, B., Mussari, R., & Jones, R. (2011). 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 and Management*, 27(2), 107–133. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2011.00519.x>
- Anessi-Pessina, E., Caruana, J., Sicilia, M., & Steccolini, I. (2019). Heritage: the priceless hostage of accrual accounting. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2–3), 285–306. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-12-2018-0263>
- Assembleia da República. (1990). Lei de Bases da Contabilidade Pública (LBCP). In *Diário da República - I Série-A, n.º 43*. Lei n.º 8/90 de 20 de fevereiro.
- Assembleia da República. (1991). Lei de Enquadramento Orçamental (LEO). In *Diário da República: I Série*. Lei n.º 6/1991 de 20 de fevereiro. <https://dre.pt>
- Aversano, N., & Christiaens, J. (2014). Governmental Financial Reporting of Heritage Assets From a User Needs Perspective. *Financial Accountability and Management*, 30(2), 150–174. <https://doi.org/10.1111/faam.12032>
- Aversano, N., Christiaens, J., & Van Thielen, T. (2019). Does IPSAS Meet Heritage Assets' User Needs? *International Journal of Public Administration*, 42(4), 279–288. <https://doi.org/10.1080/01900692.2018.1433205>
- Barton, A. (2000). Accounting for public heritage facilities — assets or liabilities of the government? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13(2), 219–236. <https://doi.org/10.1108/09513570010323434>
- Barton, A. (2005). The conceptual arguments concerning accounting for public heritage assets: A note. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 18(3), 434–440. <https://doi.org/10.1108/09513570510600774>
- Berger, T. M.-M. (2012). IPSAS Explained - A summary. In Ernst & Young (Ed.), *Wiley* (2nd ed.). Wiley. <https://doi.org/10.1002/9781119207887>
- Biondi, L., Grandis, F., & Mattei, G. (2021). Heritage assets in financial reporting: a critical analysis of the IPSASB's consultation paper. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-09-2020-0158>
- Biondi, L., & Lapsley, I. (2014). Accounting, transparency and governance: The heritage assets problem. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 11(2), 146–164. <https://doi.org/10.1108/QRAM-04-2014-0035>
- Carnegie, G., & West, B. P. (2005). Making accounting accountable in the public sector. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(7), 922. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2004.01.002>
- Carnegie, G., & Wolnizer, P. (1995). The Financial Value Of Cultural, Heritage And Scientific Collections: An Accounting Fiction. *Australian Accounting Review*, 5(9),

- 31–47. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.1995.tb00164.x>
- Carnegie, G., & Wolnizer, P. (1996). Enabling accountability in museums. *Museum Management and Curatorship*, 15(4), 371–386. <https://doi.org/10.1080/09647779609515498>
- Christensen, T., & Læg Reid, P. (2008). NPM and beyond - Structure, culture and demography. *International Review of Administrative Sciences*, 74(1), 7–23. <https://doi.org/10.1177/0020852307085730>
- Christiaens, J., Rommel, J., Barton, A., & Everaert, P. (2012). Should all capital goods of governments be recognised as assets in financial accounting? *Baltic Journal of Management*, 7(4), 429–443. <https://doi.org/10.1108/17465261211272175>
- Chua, W. F. (2019). Radical developments in accounting thought? Reflections on positivism, the impact of rankings and research diversity. *Behavioral Research in Accounting*, 31(1), 3–20. <https://doi.org/10.2308/bria-52377>
- Comissão de Normalização Contabilística (CNC). (2015a). *NCP 3 - Ativos Intangíveis*.
- Comissão de Normalização Contabilística (CNC). (2015b). *NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis*.
- Comissão Europeia. (2013). *Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu relativo à aplicação de normas de contabilidade harmonizadas do setor público nos Estados-Membros - A adequação das IPSAS para os Estados-Membros*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52013DC0114&from=EN>
- De la Torre, M. (2013). Values and Heritage Conservation. *Heritage & Society*, 6(2), 155–166. <https://doi.org/10.1179/2159032x13z.00000000011>
- De Wolf, A., Christiaens, J., & Aversano, N. (2020). Heritage assets in the due process of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). *Public Money and Management*, 0(0), 325–335. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1727114>
- Dunleavy, P., Margetts, H., Bastow, S., & Tinkler, J. (2006). New public management is dead - Long live digital-era governance. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 16(3), 467–494. <https://doi.org/10.1093/jopart/mui057>
- Ellwood, S., & Greenwood, M. (2016). Accounting for heritage assets: Does measuring economic value ‘kill the cat’? *Critical Perspectives on Accounting*, 38, 1–13. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2015.05.009>
- Ferri, P., Sidaway, S., & Carnegie, G. (2021). The paradox of accounting for cultural heritage: a longitudinal study on the financial reporting of heritage assets of major Australian public cultural institutions (1992–2019). *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-01-2019-3807>
- Força Aérea Portuguesa. (2019a). *Notas às Demonstrações Financeiras do exercício 2019* (p. 57).

- Força Aérea Portuguesa. (2019b). *Planeamento Estratégico da Força Aérea 2019/2022*. Diretiva n.º 08/19 CEMFA.
- Força Aérea Portuguesa. (2019c). *Relatório de Gestão*.
- Gomes, P. S., Fernandes, M. J., & Carvalho, J. B. D. C. (2015). The International Harmonization Process of Public Sector Accounting in Portugal: The Perspective of Different Stakeholders. *International Journal of Public Administration*, 38(4), 268–281. <https://doi.org/10.1080/01900692.2015.1001237>
- Hood, C. (1991). A Public Management for All Seasons? *Public Administration*, 69(1), 3–19. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x>
- International Federation of Accountants (IFAC). (2021). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*.
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). (2006). *IPSAS 17 - Property, Plant and Equipment* (Vol. 16, Issue revised 1998).
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). (2014). *Conceptual Framework For General Purpose Financial Reporting By Public Sector Entities* (Issue October 2011).
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). (2017). *Consultation Paper - Financial Reporting for Heritage in the Public Sector* (Issue April).
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). (2019). *Strategy and work plan 2019-2023: delivering global standards and inspiring implementation*. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Strategy-and-Work-Plan-2019-2023.pdf>
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). (2021). *Exposure Draft 78 - Update Heritage and Infrastructure* (Issue April).
- Jesus, M. A., & Almeida, R. H. G. (2017). *A Adoção de uma nova reforma da Contabilidade Pública em Portugal*. 351.
- Lapuenta, V., & Van de Walle, S. (2020). The effects of new public management on the quality of public services. *Governance*, 33(3), 461–475. <https://doi.org/10.1111/gove.12502>
- Lodge, M., & Gill, D. (2011). Toward a New Era of Administrative Reform? The Myth of Post-NPM in New Zealand. *Governance*, 24(1), 141–166. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0491.2010.01508.x>
- Major, M. J., Vieira, R., & Robalo, R. (2017). *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática* (2ª). Escolar Editora.
- Mattei, G., Jorge, S., & Grandis, F. G. (2020). Comparability in IPSASs: Lessons to be Learned for the European Standards. *Accounting in Europe*, 17(2), 158–182. <https://doi.org/10.1080/17449480.2020.1742362>

- Micallef, F., & Peirson, G. (1997). Financial reporting of cultural, heritage, scientific and community collections. *Australian Accounting Review*, 7(13), 31–37. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.1997.tb00025.x>
- Ministério da Defesa Nacional. (2014). Lei Orgânica da Força Aérea (LOFA). In *Diário da República: I série, n.º 250*. Decreto-Lei n.º 187/2014 de 29 de dezembro.
- Ministério da Economia. (2016). *Alteração do RAFE e do SNC-AP*. Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro.
- Ministério das Finanças. (1992). *Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE)*. Decreto-Lei n.º 155/92 de 28 de julho.
- Ministério das Finanças. (1997). *Plano Oficial de Contabilidade (POCP)*. Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro. <https://doi.org/10.2307/2309419>
- Ministério das Finanças. (2012). *Regime jurídico da organização e funcionamento da CNC*. Decreto-Lei n.º 134/2012 de 29 de junho.
- Ministério das Finanças. (2015). *Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas*. Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de Setembro.
- Nissola, S. M., & Rodrigues, L. L. (2020). *A percepção dos profissionais de contabilidade frente à implementação das normas internacionais de contabilidade: os casos das entidades públicas de ensino superior do Brasil e Portugal*. Universidade do Minho.
- Osborne, S. P. (2006). The new public governance? *Public Management Review*, 8(3), 377–387. <https://doi.org/10.1080/14719030600853022>
- Ouda, H. A. G. (2014). Towards a Practical Accounting Approach for Heritage Assets: An Alternative Reporting Model for the NPM Practices. *Journal of Finance and Accounting*, 2(2), 19–33. <https://doi.org/10.12691/jfa-2-2-1>
- Pallot, J. (1992). Elements of a Theoretical Framework for Public Sector Accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(1). <https://doi.org/https://doi.org/10.1108/09513579210008244>
- Patton, M. Q. (2002). *Qualitative Research & Evaluation Methods* (3rd.). SAGE Publications Ltd.
- Presidência do Conselho de Ministros. (2012). *Aprova a orgânica da Direção-Geral do Património Cultural*. Decreto-Lei n.º 115/2012, de 25 de Maio.
- Quivy, R. (1998). *Raymond Quivy Manual de Investigação em Ciências Sociais*. <https://tecnologiamidiaeinteracao.files.wordpress.com/2018/09/quivy-manual-investigacao-novo.pdf>
- Santos, K. da S., Ribeiro, M. C., de Queiroga, D. E. U., da Silva, I. A. P., & Ferreira, S. M. S. (2020). The use of multiple triangulations as a validation strategy in a qualitative study. *Ciencia e Saude Coletiva*, 25(2), 655–664. <https://doi.org/10.1590/1413-81232020252.12302018>

- Saraiva, H. I. B., Alves, M. do C. G., & Gabriel, V. M. D. S. (2015). As raízes do processo formal de harmonização contabilística, a sua evolução e influência. *Spanish Journal of Accounting History*, 22, 172–204.
- Silva, S., Rodrigues, L., & Guerreiro, M. (2016). Evolução da contabilidade pública em Portugal: uma análise institucional. *XVII Encuentro AECA*, 1–27. <http://www.aeca1.org/xviiencuentroaeca/comunicaciones/74f.pdf>
- Silverman, D. (2015). Interpreting Qualitative Data. In K. Metzler (Ed.), *The Modern Language Journal* (5th ed., Vol. 81, Issue 1). SAGE Publications Ltd. <https://doi.org/10.2307/329190>
- Smith, L. (2006). Uses Of Heritage - Introduction. In *Uses Of Heritage*.
- Stanton, P. J., & Stanton, P. A. (1997). Governmental accounting for heritage assets: economic, social implications. *International Journal of Social Economics*, 24(7–9), 988–1006. <https://doi.org/10.1108/03068299710178973>
- Treasury, H. (2013). *Government financial reporting manual 2013-14*.
- Vaz, A. T. (2016). A Contabilidade Pública Em Portugal - A Evolução Contabilidade Pública. *XVII Encuentro AECA*, 1–28. http://www.aeca1.org/xviiencuentroaeca/comunicaciones/100f_estudiante.pdf
- Widodo, H., Hanun, N. R., & Wulandari, R. (2020). Accounting Treatment for Heritage Assets: A Case Study on Management of Pari Temple. *Journal of Accounting and Investment*, 21(1). <https://doi.org/10.18196/jai.2101138>
- Yin, R. K. (2016). *Qualitative Research from Start to Finish* (2^a). The Guilford Press.

8. LISTA DE ANEXOS

Anexo 1 – Lista de Aeronaves divulgadas nas notas às DF

Bem de Património Histórico	Data de incorporação	Bem de Património Histórico	Data de incorporação
Auster D.5	1980	Jurca Tempête	-
Auster D.5	1980	Lockheed P2V-5 Neptune	1980
Auster D.5 100	1980	Lockheed P3P Orient	2006
Avro 631 Cadet	1968	Lockheed T-33	1980
Aviasud Engineering AE-209 Albatroz	2011	Lockheed T-33	1980
Beechcraft AT-11 Kansan	1970	Lockheed T-33	1980
Beechcraft Bonanza	2009	Lockheed T-33	1987
Bleriot XI	1988	Lockheed T-33	1987
Boeing 707-382b	2008	Lockheed T-33	1987
Casa C-212 Aviocar	2009	Lockheed T-33 (RT-33)	1983
Casa C-212 Aviocar	2009	Max Holst M.N. 1521 Broussard	1976
Casa C-212 Aviocar	2009	Max Holst M.N. 1521 Broussard	1976
Casa C-212 Aviocar	2009	Mikoyan-Gurevich Mig-21	2009
Caudron G.III	1968	Nord N-2502 Noratlas	1980
Cessna T-37C	1992	North American F-86F Sabre	1979
Cessna T-37C	1992	North American F-86F Sabre	1981
Cessna T-37C	1992	North American F-86F Sabre	1979
Cessna T-37C	1992	North American F-86F Sabre	1981
Dassault Mirage IIIR	-	North American F-86F Sabre	1981
Dassault-Breguett Dornier Aphajet	2008	North American F-86F Sabre	1981
Dassault-Breguett Dornier Aphajet	2008	North American F-86F Sabre	1981
Dassault-Breguett Dornier Aphajet	2005	North American T-6 Harvard	1977
Dassault-Breguett Falcon 20	2006	North American T-6 Harvard	1979
De Havilland DH.100 FB.9 Vampire	-	North American T-6 Harvard	1978
De Havilland DH-82 Tiger Moth	1968	Northrop T-38 Talon	1994
De Havilland DH-82 Tiger Moth	1968	Northrop T-38 Talon	1994
De Havilland DH-82 Tiger Moth	1968	Northrop T-38 Talon	1995
De Havilland DH-87 Hornet Moth	1968	Northrop T-38 Talon	1994
De Havilland DH-89 Dragon Rapide	1968	Piper Super Cub Pa-18	1978

REPORTE FINANCEIRO DE *HERITAGE ASSETS*: ESTUDO DE CASO DA FORÇA AÉREA PORTUGUESA

De Havilland DHC-1 Chipmunk	1990	Piper Super Cub Pa-18	1977
De Havilland DHC-1 Chipmunk	1990	Piper Super Cub Pa-18	1977
De Havilland DHC-1 Chipmunk	1990	Piper Cub PA-11	-
De Havilland DHC-1 Chipmunk	1990	Reims Cessna FTB	2008
Demoiselle XX	1972	Reims Cessna FTB	2008
Dornier Do 27	1980	Reims Cessna FTB	2008
Dornier Do 27 H-2	-	Reims Cessna FTB	2008
Dornier Do 27	1989	Reims Cessna FTB	2008
Dornier Do 27	1990	Republic F-84G Thunderjet	1977
Douglas C-47 Dakota	1977	Schulgleiter	1980
Douglas C-54 Skymaster	1977	Sikorsky UH-19	-
Douglas DC-6	1978	Sud Aviation SA 330 Puma	2008
Fairey IID	1972	Sud Aviation SE 3130 Alouette II	1984
Farman M.F.4	1971	Sud Aviation SE 3130 Alouette II	1984
Fiat- Dornier G91/R3	1992	Sud Aviation SE 3130 Alouette II	1984
Fiat- Dornier G91/R3	1997	Sud Aviation SE 3130 Alouette II	1984
Fiat- Dornier G91/R3	1997	Sud Aviation SE 3160 Alouette III	2011
Fiat- Dornier G91/R3	1994	Sud Aviation SE 3160 Alouette III	-
Fiat- Dornier G91/T3	1994	Sud Aviation SE 3160 Alouette III	2011
Fiat G91/R4	1994	Supermarine Spitfire MK	-
Fiat G91/R4	1994	Varela Cid Portugal	-
Fornier RF-10	-	Vough A-7P	2000
Grumman G-44 Widgeon	1968	Vough A-7P	2000
Grunau Baby	1970	Vough A-7P	2000
Howker Hurricane IIb	-	Vough TA-7P	2000
Jodel D.9	1970	Vough TA-7P	2000
Junkers Ju 52/3m	1987	14 Bis	-

Fonte: (Força Aérea Portuguesa, 2019a).

Anexo 2 – Guiões das entrevistas

Autorizações	
Solicita-se a autorização do entrevistado, em nome da entidade que representa, em primeiro lugar à divulgação do seu nome e função exercida na instituição:	
Autorizo	Não autorizo
Em segundo lugar, solicita-se a autorização da divulgação, no estudo, da informação transmitida ao entrevistador. No caso em que seja possível a entrevista presencial ou via videoconferência, solicita-se também a gravação e posterior transcrição da entrevista.	
Autorizo	Não autorizo

Grupo de entrevistados 1 - Valor Histórico para FAP

Como breve explicação, o reconhecimento de um ativo é o processo de incorporar, numa demonstração financeira (“relatórios para prestação de contas”), um determinado elemento que cumpra os requisitos de ativo e que possa ser mensurado com fiabilidade. A mensuração é o processo de determinar o valor desse elemento em quantias monetárias. Estes dois processos estão relacionados de tal forma, que se um deles não for possível de realizar, o outro também não o pode ser.

Entrevistados: Diretor MUSAR – Senhor Coronel Mouta Raposo e Senhora Capitã Luísa Abreu

(I)	Funções e Responsabilidade
	Q1. Por forma a iniciar a entrevista, pretende-se que descreva um breve resumo das suas tarefas mais importantes enquanto Diretor/Conservadora do MUSAR, as suas responsabilidades e a sua interferência na tomada de decisão em assuntos relativos ao património histórico.
(II)	Parecer sobre pontos de vista
1.	Um dos documentos analisados menciona, no que concerne à definição de Património Histórico e Cultural, que estes ativos são insubstituíveis e têm vidas úteis indefinidas. Q1. No espectro da sua experiência, considera estas duas afirmações como válidas? Considera-se vidas úteis indefinidas, aquelas que não são possíveis de calcular, não uma suposição de infinidade.
2.	A mesma afirmação acima referida, considera que estes elementos possuem restrições legais próprias impostas na sua utilização. Q2. Confirma a existência de limitações na utilização do património a cargo do MUSAR? Quais?
3.	O controlo por parte de uma entidade é um dos requisitos para a definição de “ativo”. Este controlo apenas é válido se existir um acordo entre duas partes, e por tempo indefinido. Q3. Considera que os elementos históricos detidos pela FAP, obedecem aos dois pontos supracitados?

4.	<p>A par do “controlo”, a possibilidade de “benefícios económicos futuros” ou o “potencial de serviço” disponibilizado por estes elementos é outra componente para a definição de ativo.</p> <p>Q4. Considerando o “potencial de serviço”, como a capacidade destes itens auxiliarem a FAP na prossecução dos seus objetivos, considera possível a existência de tal fenómeno?</p>
5.	<p>Várias são as fontes que expõem a existência de duas categorias de ativos históricos: os operacionais, e os não operacionais. Os operacionais distinguem-se por se manterem de alguma forma em atividade, o normativo dá exemplos como estações ferroviárias, pontes ou escritórios inseridos num edifício histórico, que apesar do seu peso histórico, ainda podem ser utilizados. Os não operacionais, já não possuem qualquer tipo de uso exceto o seu valor histórico, e a sua exposição ao público. Segundo os autores, apenas os operacionais devem ser reconhecidos.</p> <p>Q5. Após ler a explicação dos dois conceitos, considera que a FAP possui ativos históricos operacionais? Quais?</p>
6.	<p>Uma questão particular acerca deste tema é o reconhecimento do património histórico como passivo, e não como ativo. O IPSASB, considera que apesar de existir a intenção de conservar o património histórico, este não deve ser considerado como passivo porque para tal, é necessária uma obrigação legal e presente com uma entidade externa à entidade.</p> <p>Q6. Considera que existe uma “obrigação legal e presente” por parte da FAP, com alguma entidade externa?</p>
7.	<p>A mensuração dos ativos históricos é o tópico que mais discórdia envolve neste tema. O IPSASB sugere a adoção de três bases de mensuração destes ativos, o valor histórico (aquele pelo qual foi adquirido pela entidade), o valor de mercado (exige um mercado ativo de transações similares) e o custo de reposição ou restauração do ativo.</p> <p>Q7-1. Com base no conhecimento dos processos e na sua experiência, julga que é possível a determinação de algum destes valores?</p> <p>Q7-2. Existem registos de aquisições de elementos considerados ativos históricos com informação relativas ao seu custo, troca de valores, subsídios ou outros valores relevantes?</p> <p>Q7-3. Tem conhecimento da existência de um mercado onde seja possível transacionar património histórico?</p> <p>Q7-4. Na sua opinião, é possível a reposição ou restauração de um destes ativos, sem que este perca o seu valor e peso histórico?</p>
8.	<p>Alguns dos pontos mais referidos na divulgação destes elementos, é a informação que deve ser anexada às demonstrações financeiras. Certos autores referem que devem constar tópicos como: custos de conservação, estado físico, histórico e plano de manutenções futuras, obrigações por parte da entidade relativamente a esse elemento em específico, forma de aquisição</p>

	<p>(doação, compra ou outra) e importância do objeto para o propósito da entidade.</p> <p>Q8-1. No que se refere à FAP, a informação supracitada está disponível neste momento?</p> <p>Q8-2. Caso não esteja, considera possível a reunião da informação referida?</p> <p>Q8-3. Com base na sua experiência, considera que existam outros elementos que possam incluir relatórios acerca dos ativos históricos e que auxiliem os gestores na tomada de decisão?</p>
9.	<p>Após entrevista realizada à Direção de Finanças da Força Aérea (DFFA), constatou-se que existe uma solicitação periódica ao MUSAR acerca dos artigos museológicos mais relevantes no património histórico da FAP, para posterior divulgação nas notas das demonstrações financeiras.</p> <p>Q9. Considerando a declaração supracitada, quais são os critérios usados pelo MUSAR para avaliar a relevância de todo o património histórico que envolve a FAP?</p>
(III)	Exploração de novos temas
	<p>Q1. Neste grupo de perguntas, pretende-se que o entrevistado refira certas questões que entenda pertinentes para a continuação da discussão do tema em estudo. Solicita-se que não existam apenas referências objetivas, mas também a linha de pensamento que conduz a tal reflexão.</p>

Grupo de entrevistados 2 - Tratamento contabilístico

Entrevistado: Dr.^a Ana Pinto (CNCP)

(I)	Funções e Responsabilidade
	<p>Q1. Por forma a iniciar a entrevista, pretende-se que descreva um breve resumo das suas tarefas mais importantes enquanto elemento integrante do Comité de Normalização Contabilísticas Público (CNCP), as suas responsabilidades e a sua interferência na tomada de decisão em assuntos relativos ao tratamento contabilístico e prestação de contas das entidades públicas.</p>
(II)	Parecer sobre pontos de vista
1.	<p>Considerando algumas das questões expostas pelos autores, existe uma divisão entre aqueles que sugerem o reconhecimento dos <i>Heritage Assets</i> (HA) como ativos, mas que estes não devem ter valor monetário; os que propõem o reconhecimento dos HA como ativos, e que devem ser mensurados; e ainda os que consideram que os HA não devem ser reconhecidos de todo, devendo ser a sua informação divulgada apenas nas notas.</p> <p>A par das opiniões citadas, os normativos sugerem que o reconhecimento dos HA abrange dois pressupostos: a definição como ativo e capacidade de o mensurar. O processo de reconhecimento de um ativo não é isolado do processo de mensuração pelo que, se não for possível mensurar com fiabilidade o custo ou o justo valor do bem, este não pode ser reconhecido.</p>

	<p>Q1. Comente estas afirmações, tendo em conta o seu conhecimento e experiência na área da contabilidade pública.</p>
2.	<p>A depreciação dos ativos é uma componente importante na sua mensuração. Foi referido tanto por autores como o IPSASB que os HA podem ter vidas úteis indefinidas, acrescentando a possibilidade do aumento do valor do ativo com o decorrer do tempo.</p> <p>Considera-se vidas úteis indefinidas, aquelas que não são possíveis de calcular, não uma suposição de infinidade.</p> <p>Q2. Nesse sentido, considera que este é um ponto que poderá vir a prejudicar a fiabilidade da mensuração dos HA?</p>
3.	<p>A mensuração dos ativos históricos é o tópico que mais discórdia envolve neste tema. O IPSASB sugere a adoção de três bases de mensuração destes ativos, o valor histórico, o valor de mercado e o custo de reposição ou restauração do ativo. Tanto a literatura, como os “respondents” que comentaram o <i>Consultation Paper</i> (2017) (CP), consideram que com estas bases de mensuração torna-se difícil e “confuso” o processo de valorizar os HA.</p> <p>Q3-1. Considera possível a mensuração de ativos com esta particularidades, suportada pelas bases de mensuração referidas?</p> <p>Q3-2. Não existindo qualquer registo, aquando da aquisição, de transações que envolvam o custo do ativo para entidade, considera possível a utilização do custo histórico?</p> <p>Q3-3. Não existindo um mercado onde possam ser transacionados os HA, e considerando as restrições que a entidade possui para alienação destes ativos, considera possível a utilização do valor de mercado? (Quais as restrições que a entidade para a alienação destes ativos?)</p> <p>Q3-4. Relativamente ao custo de reposição, tendo em conta o carácter “insubstituível” dos HA, considera que seja possível a sua valorização através desta base sem corromper o valor histórico que estes ativos comportam?</p>
4.	<p>Várias são as fontes que expõem a existência de duas categorias de ativos históricos: os operacionais, os não operacionais. Os operacionais distinguem-se por se manterem de alguma forma em atividade, o normativo dá exemplos como estações ferroviárias, pontes ou escritórios inseridos num edifício histórico, que apesar do seu peso histórico, ainda podem ser utilizados. Os não operacionais, já não possuem qualquer tipo de uso exceto o seu valor histórico, e a sua exposição ao público.</p> <p>Q4-1. Considera pertinente a divisão dos HA nestes dois conceitos distintos e consequentemente, o seu diferente tratamento contabilístico?</p> <p>Q4-2. Segundo os autores e profissionais que comentaram o <i>Consultation Paper</i> emitido pelo IPSASB, os ativos históricos não operacionais, não devem ser reconhecidos nas demonstrações financeiras, pela</p>

	impossibilidade de mensuração desses elementos. Concorda com a afirmação?
5.	<p>Após a realização da revisão de literatura e da análise documental, o que mais se destaca é a discórdia entre o que os profissionais consideram possível de realizar, e por outro lado as sugestões fornecidas pelo IPSASB. Esta é uma razão para a baixa percentagem de entidades que valorizam os HA.</p> <p>Q5. Como especialista na contabilidade pública, quais os entraves que considera existir para uma mensuração transparente e fiável dos HA por parte das entidades públicas?</p>
6.	<p>Alguns dos pontos mais referidos na divulgação destes elementos, é a informação que deve ser anexada às demonstrações financeiras. Certos autores referem que deve constar informação como: custos de conservação, estado físico, histórico e plano de manutenções futuras, obrigações por parte da entidade relativamente a esse elemento em específico, forma de aquisição (doação, compra ou outra) e importância do objeto para o propósito da entidade.</p> <p>Q6-1. Considera ajustada à correta divulgação dos HA a informação acima referida?</p> <p>Q6-2. Considera que as instituições públicas têm a capacidade de reunir a informação acima referida?</p> <p>Q6-3. Com base na sua experiência, considera que existam outros elementos que possam ser incluídos nos relatórios acerca destes ativos e que auxiliem os gestores na tomada de decisão?</p>
7.	<p>A análise do tema levantou uma questão referida por vários autores e profissionais que responderam ao CP: “Será mais útil para a tomada de decisão o foco na informação não financeira, ao invés da premência numa mensuração que pode acarretar pouca fiabilidade?”</p> <p>Q7-1. Considera que esta troca de paradigma poderá colocar em causa os princípios da existência da prestação de informação financeira, ou por outro lado, poderá auxiliar a alcançar o seu fim, tendo em conta a dificuldade de uma fiável mensuração dos mesmos?</p> <p>Q7-2. Caso não sejam reconhecidos, o quão útil considera a divulgação de informação extra, como a dificuldade de mensuração sentida e as particularidades específicas desses HA que conduziram à impossibilidade de reconhecimento?</p>
(III)	Exploração de novos temas
	Q1. Neste grupo de questões, pretende-se que o entrevistado refira certas questões que entenda pertinentes para a continuação da exploração do tema em estudo. Solicita-se que não existam apenas referências objetivas, mas também a linha de pensamento que conduz a tal reflexão.

Entrevistado: Capitão Dinis Santos	
(I)	Funções e Responsabilidade
	Q1. Por forma a iniciar a entrevista, pretende-se que descreva um breve resumo das suas tarefas mais importantes enquanto oficial em funções no Serviço de Inspeção e Auditoria da FAP, as suas responsabilidades e a sua interferência na tomada de decisão em assuntos relativos ao tratamento contabilístico e prestação de contas.
(II)	Parecer sobre pontos de vista
1.	<p>Considerando algumas das questões expostas pelos autores, existe uma divisão entre aqueles que sugerem o reconhecimento dos Heritage Assets (HA) como ativos, mas que estes não devem ter valor monetário; os que propõem o reconhecimento dos HA como ativos, e que devem ser mensurados; e ainda os que consideram que os HA não devem ser reconhecidos de todo, devendo ser a sua informação divulgada nas notas.</p> <p>A par das opiniões citadas, os normativos sugerem que o reconhecimento dos HA abrange dois pressupostos: a definição como ativo e capacidade de o mensurar. O processo de reconhecimento de um ativo não é isolado do processo de mensuração pelo que, se não for possível mensurar com fiabilidade o custo ou o justo valor do bem, este não pode ser reconhecido.</p> <p>Q1. Comente estas afirmações, tendo em conta o seu conhecimento e experiência na área da contabilidade pública.</p>
2.	<p>A depreciação dos ativos é uma componente importante na sua mensuração. Foi referido tanto pelos autores como o IPSASB que os HA podem ter vidas úteis indefinidas, acrescentando a possibilidade do aumento do valor do ativo com o decorrer do tempo.</p> <p>Considera-se vidas úteis indefinidas, aquelas que não são possíveis de calcular, não uma suposição de infinidade.</p> <p>Q2. Deste ponto de vista, considera que este é um ponto que poderá vir a prejudicar a fiabilidade da mensuração dos HA?</p>
3.	<p>Um dos processos iniciais no reconhecimento dos HA, será o pedido de informação ao MUSAR acerca do inventário de elementos detidos pela FAP, com potencial valor histórico e cultural.</p> <p>Q3-1. Considerando a responsabilidade funcional por parte do SIAFP em relação às unidades/serviços/órgãos da FAP, existe um processo de reporte de inventário de património histórico?</p> <p>Q3-2. Qual a informação fornecida em relação a cada linha de elemento do inventário?</p> <p>Q3-3. Para o reconhecimento dos elementos, qual é o critério escolhido para a redução e escolha dos ativos a serem reconhecidos, ou divulgados nas notas?</p>
4.	A mensuração dos ativos históricos é o tópico que mais discórdia envolve neste tema. O IPSASB sugere a adoção de três bases de mensuração destes

	<p>ativos, o valor histórico, o valor de mercado e o custo de reposição ou restauração do ativo. Tanto a literatura, como os “respondents” que comentaram o <i>Consultation Paper</i> (2017) (CP), consideram que com estas bases de mensuração torna-se difícil e “confuso” o processo de valorizar os HA.</p> <p>Q4-1. Considera possível a mensuração de ativos com esta particularidades, suportada pelas bases de mensuração referidas?</p> <p>Q4-2. Não existindo qualquer registo, aquando da aquisição, de transações que envolvam o custo do ativo para entidade, considera possível a utilização do custo histórico?</p> <p>Q4-3. Não existindo um mercado onde possam ser transacionados os HA, e considerando as restrições que a entidade possui para alienação destes ativos, considera possível a utilização do valor de mercado?</p> <p>Q4-4. Relativamente ao custo de reposição, tendo em conta o carácter “insubstituível” dos HA, considera que seja possível a sua valorização através desta base sem corromper o valor histórico que estes ativos comportam?</p>
5.	<p>Várias são as fontes que expõem a existência de duas categorias de ativos históricos: os operacionais, os não operacionais. Os operacionais distinguem-se por se manterem de alguma forma em atividade, o normativo dá exemplos como estações ferroviárias, pontes ou escritórios inseridos num edifício histórico, que apesar do seu peso histórico, ainda podem ser utilizados. Os não operacionais, já não possuem qualquer tipo de uso exceto o seu valor histórico, e a sua exposição ao público.</p> <p>Q5-1. Considera pertinente a divisão dos HA nestes dois conceitos distintos, e conseqüentemente, o seu diferente tratamento contabilístico?</p> <p>Q5-2. Segundo os autores e profissionais que comentaram o <i>Consultation Paper</i> emitido pelo IPSASB, os ativos históricos não operacionais, não devem ser reconhecidos nas demonstrações financeiras, pela impossibilidade de mensuração desses elementos. Concorda com a afirmação?</p>
6.	<p>Após a realização da revisão de literatura e da análise documental, o que mais se destaca é a discórdia entre o que os profissionais consideram possível de realizar e por outro lado as sugestões fornecidas pelo IPSASB. Esta é uma razão para a baixa percentagem de entidades que valorizam os HA.</p> <p>Q6. Como responsável pela área de auditoria da FAP, quais os entraves que identifica na mensuração do património histórico detido pela entidade?</p>
7.	<p>Alguns dos pontos mais referidos na divulgação destes elementos, é a informação que deve ser anexada às demonstrações financeiras. Certos autores referem que deve constar informação como: custos de conservação, estado físico, histórico e plano de manutenções futuras, obrigações por parte da entidade relativamente a esse elemento em específico, forma de aquisição</p>

	<p>(doação, compra ou outra) e importância do objeto para o propósito da entidade.</p> <p>Q7-1. Considera que a FAP tenha a capacidade de reunir a informação acima referida?</p> <p>Q7-2. Com base na sua experiência, considera que existam outros elementos que possam ser incluídos nos relatórios acerca destes ativos e que auxiliem os gestores na tomada de decisão?</p>
8.	<p>A análise do tema levantou uma questão referida por vários autores e profissionais que responderam ao CP: “Será mais útil para a tomada de decisão o foco na informação não financeira, ao invés da presença numa mensuração que pode acarretar pouca fiabilidade?”</p> <p>Q8-1. Considera que esta troca de paradigma poderá colocar em causa os princípios da existência da prestação de informação financeira, ou por outro lado, poderá auxiliar a alcançar o seu fim, tendo em conta a dificuldade de uma fiável mensuração dos mesmos?</p> <p>Q8-2. Caso não sejam reconhecidos, o quanto útil considera a divulgação de informação extra, como a dificuldade de mensuração sentida e as particularidades específicas desses HA que conduziram à impossibilidade de reconhecimento?</p>
(III)	Exploração de novos temas
	<p>Q1. Neste grupo de questões, pretende-se que o entrevistado refira certas questões que entenda pertinentes para a continuação da exploração do tema em estudo. Solicita-se que não existam apenas referências objetivas, mas também a linha de pensamento que conduz a tal reflexão.</p>