

**INSTITUTO UNIVERSITÁRIO MILITAR
DEPARTAMENTO DE ESTUDOS PÓS-GRADUADOS
CURSO DE PROMOÇÃO A OFICIAL SUPERIOR
2018/2019**



TII

**O PATRIMÓNIO MUSEOLÓGICO DO MUSEU DE
MARINHA**

**O TEXTO CORRESPONDE A TRABALHO FEITO DURANTE A
FREQUÊNCIA DO CURSO NO IUM SENDO DA RESPONSABILIDADE DO
SEU AUTOR, NÃO CONSTITUINDO ASSIM DOCTRINA OFICIAL DAS
FORÇAS ARMADAS PORTUGUESAS OU DA GUARDA NACIONAL
REPUBLICANA.**

**António Pedro de Loureiro Ramos
CAPITÃO-TENENTE STL**



**INSTITUTO UNIVERSITÁRIO MILITAR
DEPARTAMENTO DE ESTUDOS PÓS-GRADUADOS**

**O PATRIMÓNIO MUSEOLÓGICO DO MUSEU DE
MARINHA**

CTEN STL António Pedro de Loureiro Ramos

Trabalho de Investigação Individual do CPOS-M 2018/2019

Pedrouços 2019



**INSTITUTO UNIVERSITÁRIO MILITAR
DEPARTAMENTO DE ESTUDOS PÓS-GRADUADOS**

**O PATRIMÓNIO MUSEOLÓGICO DO MUSEU DE
MARINHA**

CTEN STL António Pedro de Loureiro Ramos

Trabalho de Investigação Individual do CPOS-M 2018/2019

Orientador: Capitão-de-fragata

José Alberto Rosário dos Santos Gonçalves

Pedrouços 2019



Declaração de compromisso Antiplágio

Eu, **António Pedro de Loureiro Ramos**, declaro por minha honra que o documento intitulado **projeto de investigação do património museológico do Museu de Marinha** corresponde ao resultado da investigação por mim desenvolvida enquanto auditor do **CPOS-M 2018/2019 1.ª Edição** no Instituto Universitário Militar e que é um trabalho original, em que todos os contributos estão corretamente identificados em citações e nas respetivas referências bibliográficas.

Tenho consciência que a utilização de elementos alheios não identificados constitui grave falta ética, moral, legal e disciplinar.

Pedrouços, **14 de janeiro de 2019**

António Pedro de Loureiro Ramos



Agradecimentos

"Navegar é preciso, viver não é preciso"

Francesco Petrarca, 1304 - 1374

...Navegar!

Nesta viagem precisa, com rumo por águas desconhecidas, arfada e de inúmeros desafios, incertezas e algumas correções na direção da proa, foi o meu orientador a bússula, que me indicou a rota certa, os entrevistados o astrólabio e que permitiram, nesta derrota, ver acima do meu próprio horizonte e chegar ao meu sempre embarcadouro.

...Viver!

Esta viagem foi feita de opções, angústias, inseguranças, persistências e privações, mas também de sonhos, ousadias e realizações....

Porque navegar é viver! Vivi este projeto!

Gostaria de agradecer a todos os que me apoiaram no desenvolvimento deste trabalho e aqueles que direta ou indiretamente para ele contribuíram, em especial à minha mulher e ao meu filho, pela aceitação das ausências e privações que lhes impus. Ao meu orientador pela disponibilidade e sábias orientações. Ao Superintendente das Finanças, Contra-almirante de Administração Naval (AN) Alves Domingos, ao Diretor de Finanças do Estado-Maior General das Forças Armadas, Comodoro AN António Pires, ao Diretor da Comissão Cultural da Marinha, Contra-almirante Valente dos Santos, ao Diretor do Museu de Marinha, Capitão-de-mar-e-guerra Passos Ramos, ao capitão-de-mar-e-guerra Pedro de Sousa Costa do Instituto Hidrográfico, ao Coronel Jorge Pimentel do Serviço de Inspeção e Auditoria Financeira e Patrimonial da Força Aérea, ao Capitão-tenente AN Mira Rodrigues e capitão-tenente STL Nunes Barra, ambos dos órgãos da Superintendência das Finanças e ao Capitão-tenente AN Martins Teodósio da Comissão Cultural da Marinha, pelas relevantes entrevistas e prestimosas ajudas na elaboração deste trabalho.

Aos meus camaradas do curso, que foram a companhia, o amparo e os conselheiros nesta viagem!



Índice

Introdução.....	1
1. Base conceptual, modelo de análise e metodologia.....	4
1.1. Base conceptual.....	4
1.1.1. O Inventário museológico do Museu de Marinha.....	4
1.1.2. O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas.....	4
1.1.3. A contabilização dos Ativos Fixos Tangíveis museológicos.....	5
1.1.4. Revisão da literatura.....	8
1.2. Modelo de análise e percurso da investigação.....	9
2. A Aplicação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas ao Museu de Marinha.....	11
2.1. Síntese conclusiva.....	12
3. Os critérios de mensuração dos ativos fixos tangíveis museológicos.....	13
3.1. Síntese conclusiva.....	16
4. Contributos para um modelo de mensuração dos ativos fixos tangíveis museológicos do Museu de Marinha.....	17
4.1. Síntese conclusiva.....	20
Conclusões.....	22
Bibliografia.....	24

Índice de Apêndices

Apêndice A —	Entrevista ao Superintendente das Finanças	Apd A – 1
Apêndice B —	Entrevista ao Diretor de Finanças do EMGFA	Apd B – 1
Apêndice C —	Entrevista ao Diretor da Comissão Cultural da Marinha	Apd C – 1
Apêndice D —	Entrevista ao Diretor do Museu de Marinha	Apd D – 1



Apêndice E — ...Entrevista ao Chefe da Divisão de Estudos e Metodologias de Auditoria da DACF.....Apd E - 1

Índice de Figuras

Figura 1 – Esquema de aplicação da NCP5 aos ativos..... 7
Figura 2 – Modelo de mensuração dos AFT museológicos do MM 21

Índice de Quadros

Quadro 1 – A mensuração dos AFT pelo normativo SNC-AP 14
Quadro 2 – Custo versus justo valor..... 15



Resumo

A aprovação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) constitui-se como um marco importante na administração pública, principalmente porque aproxima e normaliza os sistemas contabilísticos privados e públicos.

Seguidamente à sua aprovação prescreveram-se normas para o tratamento contabilístico aos ativos fixos tangíveis (AFT), em que se incorporam nessas normas, os bens de relevância histórico-cultural, que até aqui e no anterior normativo Plano Oficial de Contabilidade Pública, eram escriturados normalmente com valor zero ou lançados simbolicamente por 1 Euro no Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional, a plataforma de gestão da informação orçamental, financeira e logística da Defesa Nacional, pela impossibilidade técnica da sua escrituração com valor zero.

Sendo a Marinha detentora de um vasto património histórico, tornou-se relevante desenvolver o presente trabalho de investigação, estruturado como um estudo de caso exploratório na procura de um modelo de mensuração do património museológico da Marinha à luz do SNC-AP e, conseqüentemente, a sua prescrição contabilística, procurando-se contribuir como uma fonte de informação para a gestão eficiente dos recursos da Marinha.

A primeira parte da investigação consistiu em analisar a aplicabilidade do SNC-AP aos ativos museológicos da Marinha, através de um processo indutivo de interpretação normativa. Na segunda parte analisou-se os critérios de mensuração, através de processo indutivo de interpretação normativa e entrevistas aos responsáveis financeiros e patrimoniais da Marinha, para adquirir contributos e aceitação técnica e os impactes na qualidade da informação financeira e a viabilidade na implementação de soluções técnicas. Na terceira parte, e igualmente através de processo indutivo de interpretação normativa e por entrevistas, conclui-se pela aplicação de um modelo referencial de mensuração que cumpra as prescrições contabilísticas legais aos AFT e que represente, no objetivo derradeiro, uma oportunidade de melhoria da qualidade da informação financeira e patrimonial

Palavras-chave

Ativos Fixos Tangíveis, Custo, Justo valor, Mensuração, Património Cultural, Reconhecimento



Abstract

The approval of the Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública (SNC-AP) establishes itself as an important milestone in the administração pública, especially because it proposes approaching and normalizing the private and public accounting systems.

Following the approval of the SNC-AP, rules were prescribed for the accounting treatment of the fixed assets (AFT), in which were incorporated goods for historical-cultural relevance, that until then, and in the previous normative Plano Oficial de Contabilidade Pública, were normally carried with the value of zero or launched symbolically as 1 Euro in the Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional (SIGDN), the budget, financial and logistics information management platform, by the technical impossibility of its bookkeeping for zero value.

Since the Marinha has a vast historical heritage, the present research work, developed as an exploratory case study in the search for a model of measurement of the museological heritage of the Marinha, has become of all relevance according to the SNC-AP and, consequently, its accounting prescription, seeking to contribute as a source of information for the efficient management of Marinha resources.

The first part of the investigation consisted in analyzing the applicability of the SNC-AP to the museological assets of the Marinha, through an inductive process of normative interpretation. The second part analyzed the criteria for measuring, through an inductive process of normative interpretation and interviews with the financial and patrimonial officers of the Marinha, to acquire contributions and technical acceptance and the impacts on the quality of financial information and the feasibility in the implementation of technical solutions. In the third part, and also through an inductive process of normative interpretation and interviews, we conclude by applying a reference model of measurement that complies with the legal accounting prescriptions to the AFT and that represents, in the ultimate objective, as an opportunity to improve the quality of financial information.

Keywords

Fixed Assets, Cost, Fair Value, Measurement, Cultural Heritage, Recognition



Lista de abreviaturas, siglas e acrónimos

AFT	Ativo Fixo Tangível
AN	Administração Naval
AP	Administração Pública
CCM	Comissão Cultural da Marinha
CEMA	Chefe do Estado-Maior da Armada
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
CPOS	Curso de Promoção a Oficial Superior
CTCMM	Comissão Técnica Consultiva do Museu de Marinha
DACF	Direção de Auditoria e Controlo Financeiro
DGPC	Direção Geral do Património Cultural
DF	Demonstração Financeira
FAV	Folha Avançada
IAS1	Normas Internacionais de Contabilidade
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IPSAS	<i>International Public Setor Accounting Standards</i>
IPSASB	<i>International Public Setor Accounting Standards Board</i>
IUM	Instituto Universitário Militar
MF	Ministério das Finanças
MM	Museu de Marinha
NCP5	Norma de Contabilidade Pública N.º 5
NCP8	Norma de Contabilidade Pública N.º 8
NRCF7	Norma Contabilística e de Relato Financeiro 7
OE	Objetivo Específico
OG	Objetivo Geral
<i>op. cit.</i>	Obra Citada
POCP	Plano Oficial de Contabilidade Pública



QC	Questão Central
QD	Questão Derivada
SF	Superintendência das Finanças
SIGDN	Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
SNC-AP	Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas
TII	Trabalho de Investigação Individual



Introdução

A Marinha, resultante da sua história com mais de 700 anos, é detentora de um vasto património histórico, cabendo ao Museu de Marinha (MM) a missão de assegurar a conservação e a exposição dos bens de valor histórico, artístico e documental.

Para o efeito, a Lei n.º 107/2001, de 08 de setembro - Lei de Bases do Património Cultural, estabelece as bases da política do regime de proteção e valorização do património cultural da Administração Pública (AP), incluindo nesse diploma, o princípio geral de inventariação para os museus e onde se inclui o MM.

Com a aplicação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), na Marinha a partir de janeiro de 2019¹, que vem estabelecer opções relativamente às regras contabilísticas face ao normativo até aqui em vigor, o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), em que, genericamente, transita-se de um sistema contabilístico baseado em regras, para um baseado em princípios, aproximando, assim, os sistemas privado e público.

Após a promulgação do SNC-AP foram emitidas normas de prescrição contabilística, entre as quais se inclui a Norma de Contabilidade Pública (NCP5) e que prescreve o tratamento contabilístico dos ativos fixos tangíveis (AFT), particularmente no seu reconhecimento e consequente mensuração, a ocorrer, enquadrando nesta classe de ativos os bens do património histórico.

A NCP5 veio exigir que uma entidade reconheça os bens relativos ao património histórico tangível, desde que satisfaçam a definição e os critérios de reconhecimento de AFT, deixando aberta a possibilidade do não reconhecimento, mas exigindo, no mínimo, a sua divulgação em notas às demonstrações financeiras (DF). A NCP5 descreve ainda algumas características próprias dos bens históricos, uma vez que será improvável que o seu valor, em termos culturais, ambientais, educacionais e históricos, seja facilmente refletido em valor monetário unicamente baseado num preço de mercado, para além de poderem existir obrigações legais ou estatutárias que proíbam ou restrinjam a sua alienação por venda, por se tratar, geralmente, de bens insubstituíveis².

¹ Inicialmente prevista para janeiro de 2017, pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro e adiada para janeiro de 2018 após resolução do Conselho de Ministros, de 11 de novembro de 2016 - Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro, por não se encontrarem reunidas as condições técnicas, legais e institucionais, mais recentemente, para janeiro de 2019.

² Art.º 43.º da Portaria n.º 218/2016, de 09 de agosto, que define o regime simplificado do SNC-AP para pequenas entidades.



Considerando-se, então, as características distintas e particulares dos bens históricos, em que é possível mensurar alguns desses bens quando exista um mercado regular, outros há que, pela ausência desse mercado, não é possível mensurar. Esses casos especiais constituem-se como a aspiração fundamental deste trabalho, procurando-se contribuir para a construção de um referencial de metodologia a empregar no processo de mensuração dos ativos do património histórico do MM, suportado pelos princípios do SNC-AP.

Definiu-se como objeto de estudo a mensuração do património museológico do MM.

Para tal, a investigação está delimitada a dois dos três pilares da informação contabilística, designadamente o reconhecimento e a mensuração, considerando-se a depreciação não relevante por se tratar de informação contabilística consequente ao reconhecimento e à respetiva mensuração dos bens do ativo.

Com o objetivo de efetuar uma descrição detalhada da problemática a estudar, definem-se o Objetivo Geral (OG) e os Objetivos Específicos (OE) (Barañano, 2004):

OG - Propor um modelo de mensuração do património museológico do MM à luz do SNC-AP;

OE1 - Analisar a aplicabilidade de SNC-AP aos ativos museológicos do MM;

OE2 - Analisar os critérios de mensuração aplicáveis aos ativos museológicos do MM;

OE3 - Desenvolver um modelo de mensuração aplicável aos ativos museológicos do MM.

Assim, definiu-se a questão central (QC) para ilustrar o problema de investigação, que se afigura o ponto de partida para o rumo da investigação, procurando no essencial, ser precisa, clara, realista e pertinente, com a intenção de compreender os conceitos a abordar (Quivy & Campenhoudt, 2008).

Seguidamente foram definidas três Questões Derivadas (QD), pretende-se que indiquem claramente a direção a tomar, a descrição dos conceitos ou fenómenos e que permitam explorar as relações ou fenómenos (Fortin, 2009):

QC - Como mensurar o património museológico do MM à luz do SNC-AP?

QD1 – Qual a aplicabilidade do SNC-AP nos ativos museológicos da Marinha?

QD2 – Que critérios de mensuração se poderão aplicar à realidade da Marinha?

QD3 – Que modelo poderá contribuir para uma mensuração fiável?

Metodologicamente optou-se por um desenho de pesquisa do tipo estudo de caso (Santos et al., 2016, p. 31) e uma estratégia essencialmente qualitativa, regida por um raciocínio fundamentalmente indutivo, na procura de uma solução válida e simples para a



mensuração dos AFT museológicos da Marinha, em que no seguimento da questão definida, foram realizadas as entrevistas exploratórias, sustentadas numa permanente observação participante, mantida até à conclusão da investigação (Ribeiro, 2010).

O trabalho encontra-se organizado numa introdução e em três capítulos consequentes: O capítulo 1, que aborda a aplicação na Marinha do SNC-AP e, resultante de um processo de revisão de literatura e entrevistas semiestruturadas, pretendendo-se ir ao encontro à resposta à QD1; O capítulo 2 visa analisar os vários critérios na mensuração dos ativos museológicos, resultantes, igualmente, de processo de revisão de literatura e entrevistas semiestruturadas, procurando responder à QD2, e finalmente, o capítulo 3, que pretende desenvolver um procedimento ou modelo de mensuração dos AFT museológicos e demonstrar de que forma a sua utilização pode contribuir para esse fim, procurando dar resposta à QD3 e, consequentemente, à QC. As conclusões que resultaram deste estudo de caso poderão contribuir para a construção de um modelo de mensuração de AFT.



1. Base conceptual, modelo de análise e metodologia

1.1. Base conceptual

1.1.1. O Inventário museológico do Museu de Marinha

Os inventários museológicos são práticas tão antigas que se implementaram a par da própria criação dos museus, pelo que sempre existiu a necessidade de inventariar e controlar os ativos. A inventariação traduz-se na condição primária para uma mensuração dos AFT museológicos, sendo então um processo da maior importância para um museu, sem o qual o resto não pode nem deve suceder.

Resultante do vasto património cultural da Marinha, o MM “assegura a conservação e exposição dos objetos de valor histórico, artístico e documental do património da Marinha, que constituam documentos do passado marítimo dos portugueses e dos serviços por si prestados à civilização e ao progresso da humanidade”³.

Resulta da Lei de Bases do Património Cultural, a Lei n.º 107/2001, de 08 de setembro, a proteção legal dos bens culturais móveis, incluindo os bens museológicos, assente na classificação e na inventariação. A classificação determina que certo bem possui um valor cultural inestimável, prevendo três categorias para sua proteção, incluindo nelas os bens de interesse nacional e de interesse público (DGP, 2018).

O “MM encontra-se em processo de migração da informação das suas coleções de uma base de dados em *Access* para uma base de dados dedicada à gestão do património – *inpatrimonium*⁴” (J. M. F. Ramos, entrevista presencial, 06 de novembro de 2018), acompanhando a oportunidade pela disponibilidade no mercado de recursos informáticos específicos e dedicados à gestão do património museológico.

1.1.2. O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

O Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho (SNC), aplicável ao setor privado, estabelece um conjunto de procedimentos de contabilidade mais flexíveis e elaborados em convergência com as Normas Internacionais de Contabilidade (IAS1), do *International Accounting Standards Board (IASB)* revogando o POC, que se regia por regras contabilísticas e apresentava carências, nomeadamente no reconhecimento e mensuração dos ativos.

³ Decreto Regulamentar n.º 10/2015, publicado no Diário da República n.º 148/2015, Série I de 31 de julho, que determina as atribuições, competências e organização da estrutura interna da Marinha, incluindo o MM, no art.º 134º e como Órgão de natureza cultural.

⁴ Sistema Integrado de Gestão do Património Cultural. Esta aplicação é desenvolvida tendo em conta as normas internacionais (Comité Internacional para a Documentação do ICOM, *Collections Trust*, *Getty Research Institute e Canadian Heritage Information Network*)



Posteriormente, o Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho, alterou as portarias e os avisos que compunham o SNC aprovado em 2009, dando origem ao atual SNC (2015), aplicável desde janeiro de 2016, pela necessidade de transpor para a Ordem Jurídica Portuguesa a Diretiva n.º 2013/34/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013, que resultou da necessidade de reduzir a regulamentação e burocracia aplicada às pequenas e médias empresas europeias.

Em consequência dessa necessidade de adoção das IPSAS, procedeu-se igualmente a uma reforma da Contabilidade Pública em Portugal, resultando na aprovação SNC-AP, através do Decreto-lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, alinhado nos princípios com o SNC (de âmbito privado), e, consequentemente, com as *IPSAS* do *IPSASB*, revogando os planos públicos setoriais portugueses ainda em vigor, e cuja aplicação tornou-se obrigatória a partir de 1 de janeiro de 2017. (Rua, 2016, p. 4)

“Assim, tanto o SNC (2015) como o SNC-AP (2015) vêm aproximar os normativos contabilísticos portugueses, de âmbito privado e público, com os normativos existentes a nível internacional” (Rua, 2016, p. 4).

O SNC-AP caracteriza-se essencialmente por fazer convergir e normalizar os sistemas contabilísticos privados e públicos, transitando de um sistema contabilístico baseado em regras, para um baseado em princípios.

1.1.3. A contabilização dos ativos fixos tangíveis museológicos

Uma entidade tem a necessidade de reconhecer contabilisticamente os bens relativos ao seu património, desde que satisfaçam a definição e os critérios de reconhecimento de AFT. Assim, o reconhecimento de um AFT é o processo de incorporar no balanço e nas demonstrações de resultados um item que satisfaça os respetivos critérios.

Em caso de não ser possível reconhecer tais ativos, a entidade deve, no mínimo, fazer a sua divulgação em notas às DF, que têm o “objetivo de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade e que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas”⁵.

Em termos gerais todo e qualquer tipo de informação deve ser credível de forma a que as pessoas a quem as mesma se destina possam dela retirar conclusões idóneas (Costa, 2017), incluindo naturalmente, a informação disponibilizada pelas DF.

⁵ Aviso 8254/2015, de 29 de julho, do Ministério das Finanças, em que homologa a Estrutura Conceptual do SNC.



Igualmente, “a competitividade das empresas também passa pela forma transparente e credível como relatam as suas operações aos financiadores, acionistas e restantes stakeholders ou não fosse a “confiança” uma das palavras-chave no contexto atual” (Pricewaterhausecoopers, 2009, p. 3).

De acordo com o §113 da estrutura concetual do SNC-AP para que um item seja incorporado numa DF deve:

[...]cumprir dois critérios de reconhecimento; a saber, satisfazer a definição do elemento, ou seja, da classe para a qual se qualifica o seu reconhecimento e poder ser mensurado de uma forma que assegure o cumprimento das características qualitativas e tenha em consideração os constrangimentos à informação financeira. (Rua, 2016)

A mensuração traduz-se então no processo de determinar as quantias monetárias pelos quais os elementos das DF devem ser reconhecidos.

Como exposto, a valorização dos ativos permitem que os utentes das DF possam perceber a informação acerca do investimento de uma entidade nos seus AFT, bem como as alterações nesse investimento. A Norma Contabilística e de Relato Financeiro 7 (NCRF7) esclarece os principais aspetos a considerar na contabilização dos AFT, que são o seu reconhecimento e mensuração e igualmente, a realização de valor. O *Institute of Asset Management* define gestão de ativos como sendo a ação coordenada de uma organização para realizar valor com os seus ativos.

A contabilização destes ativos pela Marinha, assentava até aqui nos princípios consubstanciados no POCP, constituindo-se como um instrumento de gestão para o conhecimento dos factos patrimoniais, numa lógica integrada e sistemática, efetuada através do Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional (SIG-DN). Com a entrada em vigor do SNC-AP, a contabilização dos ativos terá de ser adaptada às normas do novo sistema, e, por conseguinte, a necessária adaptação do SIG-DN a esta realidade. Essa mudança reflete-se no tratamento proposto para o reconhecimento, mensuração e evidenciação do património público (Neco, 2016, p. 2), em que se incluem aos bens culturais incorporados à coleção do MM.

A NCP5 tem como objetivo prescrever o tratamento contabilístico dos AFT, para que os utilizadores das DF, possam perceber a informação sobre os investimentos de uma entidade neste tipo de ativos e as alterações que neles ocorreram.

Portanto, a aplicação da NCP5 permite “evidenciar, através das DF, os recursos aplicados em bens de longa duração e os benefícios económicos ou potencial de serviço que se obtêm da sua utilização pelos vários anos da sua vida útil” (Costa & Martins, 2017, p. 2).

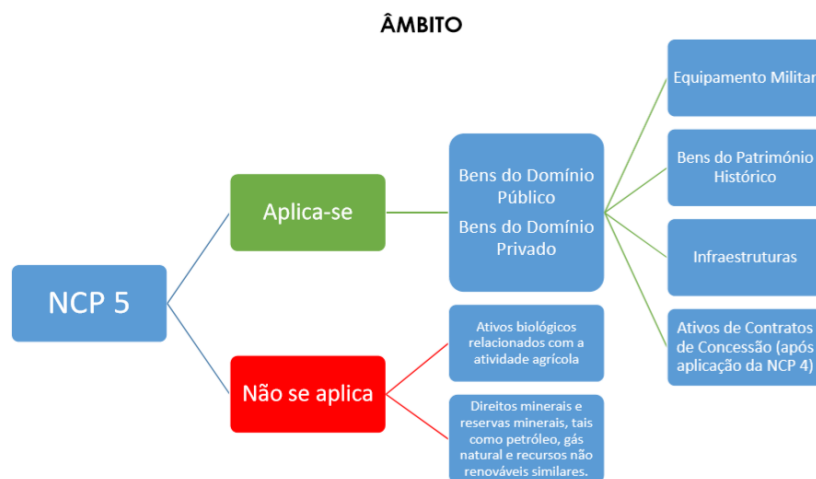


Figura 1: Esquema de aplicação da NCP5 aos ativos

Fonte: Costa & Martins (2017).

Os AFT são, como igualmente prescrito na NCP5:

[...]os bens com substância física detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para alugar a terceiros, ou para fins administrativos, que se espera que sejam usados durante mais do que um período de relato. De acordo com a mesma norma, o custo de um bem do ativo fixo tangível deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se, for provável que fluirão para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço associados ao bem e se o custo ou o justo valor do bem puder ser mensurado com fiabilidade. Resulta do primeiro critério de reconhecimento, que fluam benefícios económicos futuros ou potencial de serviço. Esta referência ao potencial de serviço surge para atender às particularidades dos ativos no âmbito das entidades públicas, pois estes ativos incluem fins recreativos, culturais, históricos e comunitários e nem sempre têm uma contrapartida monetária, mas sim prestar serviços.(Carvalho & Carreira, 2016, p. 7)

Finalidade essa dos bens diferenciadora entre o setor público e privado, em que no segundo o objetivo de deter ativos é gerar fluxos de caixa e lucros, ao invés do setor público, que o objetivo é prestar serviços, sendo grande parte dos ativos públicos especializados como, por exemplo, as estradas e os equipamentos militares, podendo existir apenas um



mercado muito limitado para tais ativos. Por isso, este facto tem implicações na mensuração destes ativos (MF, 2015, ANEXO I).

Pelo exposto, uma entidade tem a necessidade de reconhecer contabilisticamente os bens relativos ao seu património e fazê-lo refletir nas DF, contabilizando as depreciações, a existirem, e que:

117 — O reconhecimento de um item nas demonstrações financeiras implica a atribuição, ao mesmo, de uma quantia monetária. Este processo tem implícita a seleção de uma base de mensuração apropriada e a avaliação sobre se essa mensuração é suficientemente relevante e fiável, para que o item seja reconhecido como um elemento nas DF.

118 - A incerteza na mensuração de elementos presentes nas demonstrações financeiras é uma situação vulgar. A utilização de estimativas é uma parte essencial da contabilidade. (MF, 2015 - ANEXO I)

1.1.4. Revisão da literatura

Procurou-se informação relativa à inventariação do património cultural e as obrigações contabilísticas na sua mensuração.

Analisou-se ainda documentos e instruções produzidos pela Direção Geral do Património Cultural (DGPC), enquanto organismo que “assegura a gestão, salvaguarda, valorização, conservação e restauro dos bens que integram o património cultural imóvel, móvel e imaterial do país, bem como desenvolver e executar a política museológica nacional” (DGPC, n.d.), e pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC), que no “domínio contabilístico, emite as normas, pareceres e recomendações relativos ao conjunto das entidades inseridas no setor empresarial e setor público, de modo a estabelecer e assegurar procedimentos contabilísticos harmonizados com as normas europeias e internacionais da mesma natureza” (CNC, 2018), e outros documentos e trabalhos científicos, que pela sua relevância, serviram de base exploratória para a construção deste trabalho.

Procurou-se ainda, em diversos museus públicos, evidências de aplicação de modelo de mensuração aos seus AFT museológicos, recorrendo a questionário por correio electrónico, sem resultado de evidências. Recorreu-se, igualmente por correio electrónico, a leiloeiros e avaliadores para aferir de interesse e/ou capacidade na avaliação do património museológico do MM, em que se verificou apenas uma resposta e negativa, justificada pela incapacidade técnica atenta a dimensão e especificidade do património museológico do MM.



Explorou-se ainda um modelo de mensuração de ativos museológicos aplicado na Nova Zelândia: *Valuation Guidance for Cultural and Heritage Assets, November 2002 Prepared by the Treasury Accounting Policy Team, New Zealand*, não se considerando concorrente para o objetivo deste trabalho, pois, como alternativa aos processos de mensuração, é proposto o método - custo de reposição depreciado, em que a NCP5 o caracteriza como método de mensuração subsequente ao reconhecimento dos bens - a revalorização, e que por esta norma deverá ocorrer após a mensuração inicial, que é esta mensuração inicial um dos objetivos principais deste estudo.

Partiu-se, então, exclusivamente das exigências contabilísticas impostas pela legislação atual e com prescrições aos ativos museológicos, sem outra qualquer base de partida ou referência, quer pela ausência, em museus públicos, da aplicação de regras de mensuração sustentada pelo SNC-AP, quer pela ausência de literatura relativa à aplicação do SNC-AP aos referidos ativos, o que torna pertinente o desenvolvimento deste trabalho, que parte exclusivamente dos princípios definidos no SNC-AP, das alterações com o antigo normativo e das prescrições posteriores de normas de contabilidade, quando aplicáveis.

1.2. Modelo de análise e percurso da investigação

A metodologia adotada no processo de investigação deste trabalho encontra-se delimitada nos fundamentos estabelecidos no manual de “Orientações metodológicas para a elaboração de trabalhos de investigação” (Santos et al., 2016).

O presente trabalho de investigação efetuou-se em três etapas distintas, mas complementares entre si: a concetual, a metodológica e a empírica.

A concetual, pela formulação e documentação das ideias e conseguinte, a formulação do problema de investigação, revisão da literatura e enunciação do problema. Na etapa metodológica, inclui-se os elementos que dão uma direção à investigação. Por último, a empírica contempla a recolha, organização e tratamento de informação, a que se segue a análise, interpretação e comunicação de resultados, com vista a concluir sobre os resultados da investigação (Gamelas, 2011).

Durante o percurso da investigação adotado, na fase exploratória procedeu-se ao levantamento do “estado da arte”, por forma a obter os aspetos relevantes e a sua evolução, em que, posteriormente, foi elaborado o modelo de análise, com recurso a um raciocínio indutivo de interpretação normativa, utilizando uma estratégia de investigação qualitativa, apoiada em pesquisas. O desenho da pesquisa escolhido é o estudo de caso com caráter exploratório, em que a unidade de observação é o objeto de estudo. Após a recolha da



informação obtida, procedeu-se a uma análise sistemática dos dados obtidos (Santos et al., 2016), tendo sido estabelecido os objetivos e questões assumidas para a investigação.

Definiram-se quatro tipos de pesquisa como ferramentas para a elaboração do presente trabalho:

- Pesquisa aplicada, transpondo os conhecimentos e melhorar as práticas contabilísticas;

- Pesquisa qualitativa, em que o conhecimento e a experiência prática serão os instrumentos base, especialmente por entrevistas;

- Pesquisa descritiva, pela análise da legislação e normas contabilísticas;

- Pesquisa explicativa, pela análise dos fatores que contribuem para uma melhor divulgação dos AFT nas DF;

- Pesquisa Bibliográfica, a partir de material publicado (Tavares, M., 2011, pp. 4 - 5).

A pesquisa descritiva e qualitativa traduziram-se nas ferramentas de pesquisa de maior relevância, substanciadas principalmente na legislação e entrevistas semiestruturadas, em que estas, focadas no Diretor da Comissão Cultural da Marinha, no âmbito de diretor das atividades dos Órgãos de Natureza Cultural, no Diretor do MM, com responsável pela conservação e exposição dos objetos de valor histórico, artístico e documental do património da Marinha, no Superintendente das Finanças (SF), no âmbito autoridade funcional e técnica no domínio dos recursos financeiros e no apoio ao Chefe do Estado-Maior da Armada na administração financeira e patrimonial da Marinha, no Diretor de Finanças do Estado-Maior General das Forças Armadas, tenho em conta a reconhecida experiência na administração financeira e patrimonial da Marinha, e a um oficial da Direção de Auditoria e Controlo Financeiro da Marinha, órgão da Superintendência das Finanças que assegura as atividades no âmbito do controlo interno da administração financeira e patrimonial da Marinha.

Por último e na fase conclusiva, procura-se uma avaliação e discussão dos resultados que se pretendem obter, bem como as conclusões do processo de investigação, tendo como referência os OG e OE, por forma a permitir responder à QC de investigação e apresentar as limitações e recomendações.



2. A aplicação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas ao Museu de Marinha

O SNC-AP aplica-se a todos os setores da AP, incluindo os serviços e organismos da administração central do Estado, onde se insere a Marinha (MF, 2015, pp.7584–7585).

O SNC-AP introduz alterações significativas no que concerne às regras contabilísticas aplicáveis aos ativos históricos, passando a exigir-se que se reconheça os bens relativos ao património histórico tangível. As novas regras do SNC-AP estabelecem, contudo, uma limitação à obrigação de reconhecimento quando referem que esse depende da satisfação das regras da definição de ativos e os seus respetivos critérios de reconhecimento.

Assim, e tendo como referência as regras da NCP5, os ativos históricos do MM cumprem as regras da definição de ativos, nomeadamente pelo fornecimento de bens ou serviços e usados durante mais de um período de relato e, igualmente, se os critérios de reconhecimento, nomeadamente o custo ou o justo valor do bem puder ser mensurado com fiabilidade, sendo que a “NCP5 estabelece como regra residual que, no caso de não ser possível reconhecer tais ativos, a entidade deve, no mínimo, fazer a sua divulgação em notas às demonstrações financeiras” (M., Rodrigues, entrevista presencial em 07 de novembro de 2018).

Ficam então as entidades públicas que adotam o SNC-AP pela primeira vez, onde se inclui o MM, obrigadas a reconhecer todos os ativos e passivos cujo reconhecimento é exigido pelas normas de contabilidade pública e reconhecer os itens como ativos apenas se os mesmos forem permitidos pelas normas de contabilidade pública e aplicar as normas de contabilidade pública na mensuração de todos os ativos reconhecidos (MF, 2015, p. 7588).

Conforme a NCP5, a Marinha tem assim que reconhecer os bens do seu património histórico, desde que satisfaçam a definição e os critérios de reconhecimento, e assim fazer refletir nas suas DF o seu património, em que no caso de não ser possível reconhecer tais ativos, deve, no mínimo, fazer a sua divulgação em notas às DF, proporcionando informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira⁶.

Até à aplicação do SNC-AP na Marinha, a gestão dos AFT no SIG-DN efetua-se em função do enquadramento legal do POCP, pelo que “a transição dessa gestão para o enquadramento legal do SNC-AP obriga a adaptações e implementação de novas rotinas como sejam a verificação de imparidades ou a aplicação de justo valor” (N. A. Domingos, entrevista presencial, 14 de novembro de 2018).

⁶Aviso 8254/2015, de 29 de julho, do MF



O nível de modificação do enquadramento legal do POCP para o SNC-AP é elevado, não só ao nível dos conceitos, como ao nível dos critérios, práticas e cálculos aplicáveis, sendo que o sistema de informação que suportará o SNC-AP ainda não se encontra completamente desenvolvido⁷, pelo que a finalização das novas Instruções Técnicas carece de experimentação, verificação e validação da sua aplicabilidade, sendo que a dificuldade da aplicação da NCP5 na Marinha estará na inventariação exaustiva do acervo museológico, já que mesmo que um ativo não seja reconhecido, este terá de ser divulgado (N. A. Domingos, *op. cit.*).

2.1. Síntese conclusiva

Neste capítulo analisou-se a aplicação específica do normativo SNC-AP aos AFT museológicos do MM, procurando a resposta à QD1, concluindo-se que a Marinha se encontra vinculada à aplicação dos princípios deste normativo, ou seja, e de acordo com a NCP5, terá então de reconhecer o seu património histórico e efetuar a consequente mensuração, divulgando a respeito desses ativos a base de mensuração usada. Caso não seja possível mensurar os bens com fiabilidade, deverá fazer a sua divulgação em notas às DF.

⁷ Em novembro de 2018



3. Os critérios de mensuração dos ativos fixos tangíveis museológicos

A contabilidade é constituída por eventos que ocorrem e passíveis de se determinar um valor monetário, designados por factos patrimoniais. Por isso “existe a necessidade de critérios de medida, ou seja, critérios que permitam atribuir uma dimensão quantitativa aos elementos a incluir nas DF” (Alves e Teixeira, 2003, p. 11).

Como anteriormente referido, o reconhecimento contabilístico é o processo de incorporar, numa DF, um determinado facto e estabelece como critérios de reconhecimento de um bem o item que satisfaz a definição de um elemento; e poder “ser mensurado de uma forma que assegure as características qualitativas e tome em consideração os constrangimentos à informação financeira” (MF, 2015, p. 7598).

A mensuração é então o processo de determinar as quantias monetárias, através das quais os elementos das DF são reconhecidos e mostrados nas mesmas, ao qual envolve a escolha de bases de mensuração específica (MF, 2015, §120).

O §4 da NCP5 refere que o custo de um bem do AFT deve ser reconhecido como ativo se o custo ou o justo valor do bem puder ser mensurado com fiabilidade e alinhada ao “rigor necessário, com um risco baixo e tolerável e que contribua para a real posição financeira e patrimonial da Marinha” (N. A. Domingos, *op. cit.*). Sendo no entanto, “importante que as decisões de reconhecimento ou de não reconhecimento dos ativos sejam fundamentadas” (N. A. Domingos, *op. cit.*).

Conforme o §21 da NCP5, um AFT, a ser reconhecido, deve ser mensurado pelo seu custo, que inclui: o preço de compra (deduzidos os descontos comerciais e abatimentos), os custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e nas condições necessárias para que este possa operar na forma pretendida.

Assim, e pelo prescrito na NCP5, a mensuração do custo de um bem do AFT adquirido através de uma transação com uma contraprestação, ou seja, a quantia de caixa ou seus equivalentes pago, ou na falta deste, o valor de mercado, sendo então o equivalente ao preço a dinheiro ou, para um bem adquirido através de uma transação sem contraprestação, o seu justo valor à data do reconhecimento.

Na p. 36233 da Estrutura Conceptual do SNC⁸, na mensuração dos elementos das DF, considera como justo valor a “quantia pela qual um ativo poderia ser trocada ou um passivo

⁸ Aviso n.º 15652/2009, Diário da República, 2.ª série n.º 173, 7 de setembro.



liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que não exista relacionamento entre ela”.

O §30 da NCP5 avança ainda que por sua vez, um ou mais bens do AFT podem ser adquiridos por troca de um ou mais ativos não monetários, ou de uma combinação de ativos monetários e não monetários, em que o custo do AFT adquirido deve ser mensurado ao justo valor, a não ser que a transação com contraprestação não tenha substância comercial, ou o justo valor do ativo recebido e o justo valor do ativo cedido não possam ser mensurados com fiabilidade. Assim, o ativo adquirido deve ser mensurado por este critério, mesmo que uma entidade não possa de imediato não reconhecer o ativo cedido. Se o bem adquirido não puder ser mensurado pelo justo valor, o seu custo deve ser então mensurado pela quantia escriturada do ativo cedido.

Verifica-se assim, que no reconhecimento de um AFT, a regra na mensuração dos ativos obtidos por contraprestação monetária é o custo, sendo o justo valor a regra aplicável nas restantes situações e anteriormente mencionadas.

Quadro 1: A mensuração dos AFT pelo normativo SNC-AP

Assunto	SNC-AP (NCP nº 5)
Ativos obtidos com uma contraprestação monetária	Refere a aplicação do critério do <u>custo</u> (§18), sendo este o equivalente ao preço a dinheiro (§28).
Ativos obtidos sem contraprestação	Deve ser aplicado o <u>justo valor à data de reconhecimento</u> (§28). Portanto, nesta situação, a mensuração far-se-á (§19) do seguinte modo: a) Tratando-se de imóveis: pelo seu valor patrimonial tributário (VPT); b) Para os restantes ativos: pelo custo do bem recebido, ou na falta deste, pelo respetivo valor de mercado.
Ativos obtidos por troca	- <u>Justo valor do bem cedido</u> ou do bem recebido se mais claramente determinável; - <u>Quantia escriturada do ativo cedido</u> . (se o 1º não se aplica)

Fonte: Adaptado de Rua (2016).

A NCP8 no §46 define o justo valor como uma transação entre partes sem relacionamento entre si, isto é, uma transação entre partes que não têm um relacionamento



particular ou especial que torne os preços das transações incaracterísticos das condições do mercado. Presume-se então que a transação é feita entre partes não relacionadas, atuando cada uma delas de forma independentemente.

A utilização do critério de “justo valor, segundo a sua conceção, poderá ser utilizado em mercados pouco líquidos, onde não existem preços de mercados reais e as empresas menos éticas tenderão a enveredar por contabilidades criativas mais ou menos arriscadas” (Gouveia, 2009, p. 30) mas, desde que “o justo valor seja devidamente aplicado, supervisionado tanto pelos diretores financeiros como auditores e existam administrações com códigos de conduta e de ética extremamente fortes, bem como limites muito restritos, poderá se considerar como o método mais correto” (Gouveia, 2009, p. 30-31). “Tanto o custo histórico como o justo valor são critérios contabilísticos fiáveis desde que bem utilizados e que darão sempre bons resultados” (Gouveia, 2009, p. 31).

Este modelo contabilístico é também referenciado pelos seus defensores, como uma metodologia contemporânea que representa o valor real dos ativos (Barros, 2013).

Quadro 2: Custo versus justo valor

	Custo	Justo valor
Origem	Resulta da própria realidade documental.	Resulta de aproximações sucessivas e graduais à realidade.
Temporalidade	Corresponde a uma informação do passado.	Corresponde a uma informação do presente.
Determinação do valor	É efectivo.	É provisório (e afecto a uma data).
Documento de suporte	É justificado numa factura ou outro documento.	É justificado num parecer (global ou parcial).
Risco	Envolve maior nível de certeza e perfeição, logo menor risco.	Envolve maior nível de incerteza e imperfeição, logo maior risco.

Fonte: Abreu, Magro & David (2009).

Procedimentos subsistem que, mesmo indiretamente, poderão contribuir para uma estimativa do justo valor de um determinado AFT, como a exemplo a contratualização de um seguro por perda total de um bem, em que se poderá considerar a quantia segurada como um parecer a ter em consideração na aproximação aos valores reais.

No MM há já lugar à contratação de seguro por cedência de peças a título de empréstimo, sendo a sua valorização efetuada casuisticamente. Nos casos em que é necessário atribuir um valor a uma peça cedida, é então verificado o valor anterior, data do valor que está atribuído à peça, valorização atribuída a peças semelhantes, incluindo leilões por leiloeiras reconhecidas, etc. O MM não dispõe de avaliadores nem tem recorrido a estes serviços (M. F. Ramos, *op. cit.*).

Sendo peças únicas e insubstituíveis, o MM considera que muitos dos bens culturais têm um valor imensurável, pela valia histórica, cultural e identitária, e



mesmo que aqueles, que apesar de se encontrarem sob valorização pecuniária, estas, na verdade, são meramente indicativas para se estabelecer uma quantificação para os seguros e que nada têm a ver com o valor da peça. (J. M. F. Ramos, *op. cit.*)

Só analisando as condições do seguro. Mas acredito que na maioria das vezes o valor da indemnização não cobrirá o valor real do bem, se é que é, ou foi possível, valorizá-lo com fiabilidade. Mas eventualmente, talvez possa servir como um dos indicadores de justo valor, mas não exclusivamente. (N. A. Domingos, *op. cit.*)

3.1. Síntese conclusiva

Poderá se concluir, e na busca de resposta à QD2, que um bem do AFT poderá ser reconhecido se o custo ou o justo valor do respetivo bem puder ser mensurado com fiabilidade, considerando-se o critério de mensuração comumente utilizado o custo, resultado de um valor efetivo que resulta da própria realidade documental, considerando-se mais perfeito e revestido de maior certeza. Como critério alternativo, poderá ser então utilizado o justo valor, que, considerando-se provisório e resultante de uma aproximação à realidade, envolvendo por isso uma maior incerteza e imperfeição, e conseqüentemente, um critério a ser utilizado onde não existam preços de mercados reais, mas que convenientemente aplicado e supervisionado, poderá se considerar um critério contabilístico com fiabilidade aceitável, contribuindo então para uma melhor informação financeira e patrimonial da Marinha.



4. Contributos para um modelo de mensuração dos ativos fixos tangíveis museológicos do Museu de Marinha

O MM já valoriza recorrentemente algum do seu património para efeitos de seguro e que não esteja já estipulado o seu valor, nomeadamente pela cedências a terceiros de peças para exposições, em que essa valorização é obtida com recurso a uma grelha técnica, considerando os termos técnicos, a valorização por antiquários, leiloeiros (M. F. Ramos, *op. cit.*), “que pode servir como um indicador do justo valor, mas há que ter cuidado e analisar as condições do seguro e os riscos associados, pois as indemnizações por danos ou perdas podem não cobrir o valor real do bem” (A. Pires, entrevista presencial, 25 de novembro de 2018).

O reconhecimento de um ativo deverá ocorrer se o custo ou o justo valor do respetivo bem puder ser mensurado com o rigor necessário para traduzir, “com um risco baixo e tolerável, a real posição financeira e patrimonial da Marinha” (N. A. Domingos, *op. cit.*), considerando no entanto que “é importante que as decisões de reconhecimento ou de não reconhecimento dos ativos, sejam fundamentadas” (N. A. Domingos, *op. cit.*).

Uma vez que o reconhecimento, e conforme M. Rodrigues (*op. cit.*), é “uma tarefa complexa e exigente no que concerne à necessidade de conhecimentos técnicos para aferição do cumprimento das regras de definição e dos critérios de reconhecimento”. Reforçando ainda M. Rodrigues (*op. cit.*) que o “conhecimento técnico e histórico dos colaboradores da Marinha pode ser utilizado para o desenvolvimento destas tarefas” para contribuir no reconhecimento e mensuração de ativos tangíveis museológicos sem mercado regular. “Contudo, de forma a harmonizar tais decisões no universo da Defesa Nacional, não seria de todo despiciente uma abordagem conjunta na constituição dessas comissões” (A. Pires, *op. cit.*).

O reconhecimento de ativos pode assumir-se como uma tarefa complexa e exigente, no que concerne à necessidade de conhecimento para aferição do cumprimento das regras de definição e dos critérios de reconhecimento. O conhecimento técnico e histórico dos colaboradores da Marinha poderá ser utilizado para o desenvolvimento dessa tarefa, sendo que, em caso de não ser possível garantir o cumprimento das regras anteriormente enunciadas, a Marinha deve assegurar, no mínimo, a divulgação dos ativos nas notas às DF.

Então, o reconhecimento de um bem a ocorrer, e convenientemente validado, a mensuração torna-se no processo consequente e que consiste na determinação das quantias monetárias, que envolve a escolha de bases de mensuração específica (MF, 2015,§120),



podendo, e como prescrito na NCP5, esses bens serem então mensurados pelo seu custo, resultante da própria realidade documental, que inclui: o preço de compra, os custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e nas condições necessárias para que este possa operar na forma pretendida.

Quando não for possível mensurar através do custo, o critério de valorimetria de justo valor poderá então traduzir-se como um método alternativo.

Sendo o justo valor um critério que resulta de aproximações à realidade e que poderá ser justificado por pareceres, que envolve um considerável nível de incerteza e imperfeição, introduzindo subjetividade às DF, mas que por outro lado, permite que essa informação, mesmo sendo estimativas, reflitam informações da gestão aproximada, que de outro modo não estariam disponíveis, e ao partilhar essa informação, reduz também a necessidade de se desenvolverem estimativas menos cuidadas, baseadas em informação pública ou pouco fidedigna (Barth, 2007). O “justo valor é a forma mais lúcida e transparente de divulgar o que temos e o que valemos por muito que o justo valor esteja errado, ele será seguramente mais justo e mais próximo do certo que os valores históricos” (Duque, 2008).

O Justo valor, resultante da aproximações à realidade, que poderá ser justificado por pareceres a ocorrerem através da Comissão Técnica Consultiva do Museu de Marinha⁹ (CTC-MM), até que, mesmo sendo difícil em “atribuir um valor a uma peça, em que pelo seu significado seja de tal modo valiosa, e que a sua perda seja irrecuperável, contudo, à partida, todas as peças são passíveis de ser valorizadas” (M. F. Ramos, *op. cit.*) e permitindo que essa informação, mesmo estimativa, reflita a informação da gestão mais aproximada.

A CTC-MM funciona na organização interna do MM, constituída por especialistas internos e externos que poderão apoiar a direção na classificação e valorização pecuniária dos bens (M. F. Ramos, *op. cit.*).

A CTC-MM constitui-se como um órgão consultivo do Diretor do MM, competindo-lhe emitir pareceres sobre assuntos de carácter técnico no âmbito da investigação histórica e museológica, e é composta pelo Diretor do MM, pelo Chefe do Departamento de Museologia, e por até sete individualidades de reconhecido mérito em matérias relacionadas com as atividades do MM, designadas pelo Diretor da Comissão Cultural da Marinha (DCCM) e sob proposta do Diretor do MM, por períodos de três anos.

⁹ Art.º 8.º do Regulamento Interno do Museu de Marinha, Despacho do Almirante Chefe do Estado-Maior da Armada n.º 30/2016, de 26 de abril



Por sua vez, o DCCM sugere uma comissão multidisciplinar e alargada, em que além de elementos de reconhecido mérito na área museológica, poderá incorporar igualmente técnicos de outras áreas, nomeadamente de direções técnicas da Marinha, e até pelo “princípio da eficiência da AP, poderia até se constituir uma comissão no âmbito das Forças Armadas, que prestasse esses pareceres aos ramos das FFAA” (J. L. V. Santos, entrevista presencial, 12 de dezembro de 2018).

Assim, atento ao secular património museológico do MM, baseado na relevância histórica, em que muito desse património sem qualquer referências monetárias, importa avaliar da pertinência na aplicação de um modelo de referência para o reconhecimento e mensuração dos seus AFT, cumprindo os princípios e regras dos normativos, considerando a premissa que todas as recentes aquisições sejam reconhecidas pelo custo, através dos documentos de suporte da transação e outras eventuais imputações, importando, portanto, definir um critério de mensuração para os restantes casos e complexos.

O MM já valoriza casuisticamente as peças do seu museu pela contratação de seguro, que se poderá considerar esta valorização como uma aproximação à realidade, justificada por parecer técnico, e envolvendo um nível de incerteza e imperfeição, mas, segundo Duque (2008), será seguramente mais justo e mais próximo do certo que os valores históricos, sendo que um incremento na qualidade do parecer poderá se considerar como um contributo para a redução dessa mesma incerteza e imperfeição, nomeadamente no recurso a uma comissão alargada e multidisciplinar.

Nas palavras de N. A. Domingos (*op. cit.*):

Para corresponder à elevada exigência deste processo de implementação do SNC-AP, foi determinado, por Sua Excelência o Almirante CEMA, a constituição de um Grupo de Trabalho. Neste fórum, deverá ser estudada a possibilidade, entre outras, conforme já referido anteriormente, de se constituir uma ou várias comissões internas de peritos que possam avaliar e emitir o seu parecer sobre a possibilidade, ou impossibilidade, de reconhecimento deste tipo de bens e desta forma regulamentar, sustentar decisões contabilísticas e credibilizar todo este processo para que seja dada uma correta imagem da posição patrimonial da Marinha.

Assim, sugere-se o esquema abaixo, que se poderá considerar como um possível modelo de mensuração a aplicar aos AFT museológicos do MM, quer aos já existentes, quer aos a incorporar futuramente:

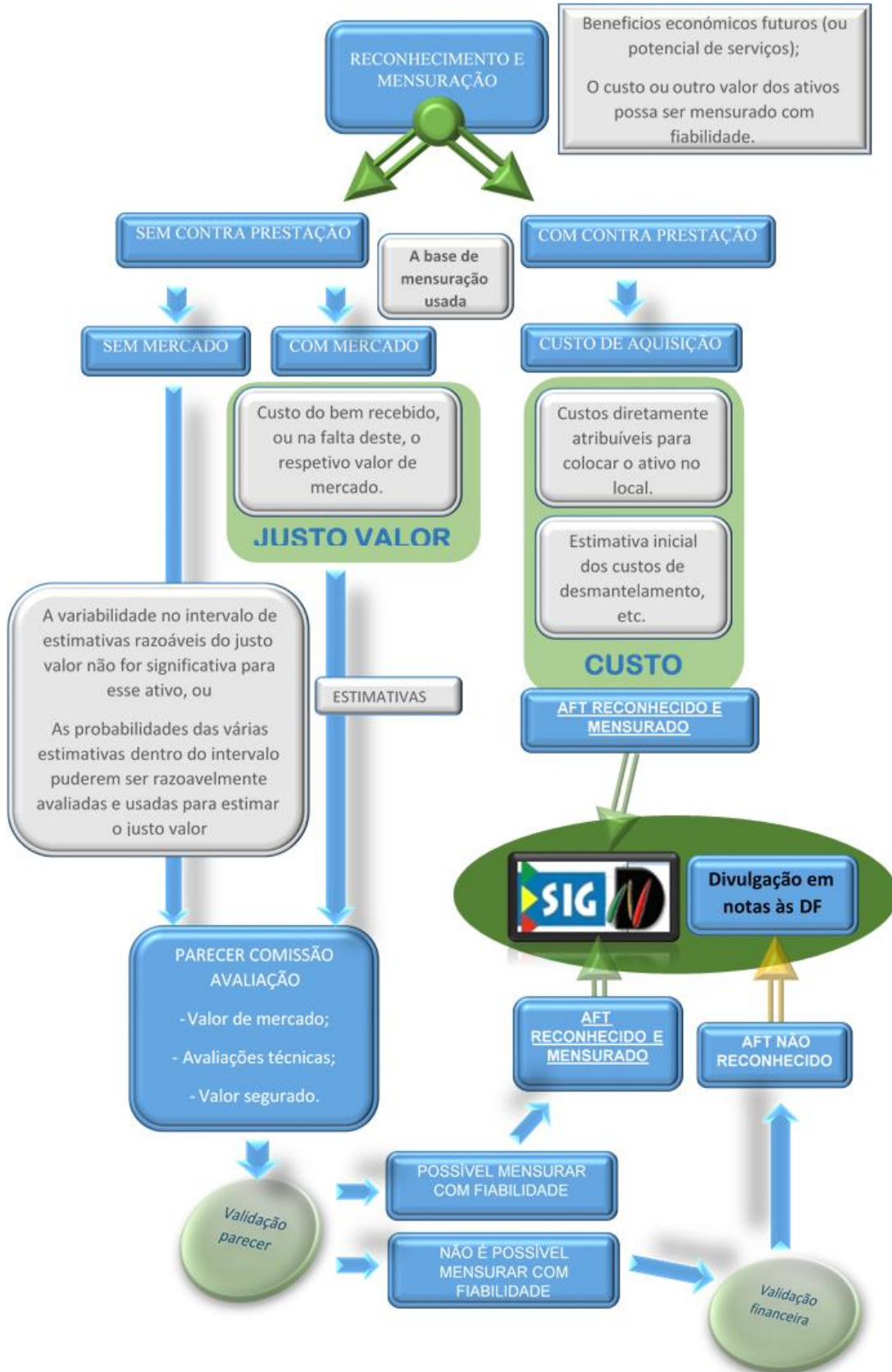


Figura 2: Modelo de mensuração dos AFT museológicos do MM



4.1. Síntese conclusiva

Como referido, na incorporação de um bem museológico no património do MM através de uma contraprestação monetária, a mensuração deverá ocorrer diretamente pelo critério do custo desse bem e por suporte da realidade documental, incluindo os custos associados.

Todos os bens não adquiridos através de uma contraprestação, ou mesmo aqueles sem qualquer registo monetário aquando da sua incorporação no património, a avaliação poderá ocorrer através de parecer de comissão técnica, desejavelmente alargada e multidisciplinar, mediante a emissão do respetivo parecer no reconhecimento, ou não reconhecimento, e caso o seja, o consequente parecer para obtenção de mensuração através do critério de justo valor. Os pareceres técnicos deverão se revestir de validação, incluindo igualmente, a validação do não reconhecimento, contribuindo todos esses pareceres para mitigar os riscos inerentes às estimativas na aplicação do critério de justo valor e consequentemente, contribuindo para uma melhor informação financeira da Marinha.

Assim, poderá se resumir a presente síntese através do esquema já explanado na página anterior.



Conclusões

O presente trabalho de investigação desenvolve o tema “O Património Museológico do Museu de Marinha” no reconhecimento e na mensuração dos seus AFT museológicos, tendo presente as disposições normativas do referencial contabilístico SNC-AP e as consequentes prescrições para os seus AFT.

Pretende-se contribuir para um aumento do conhecimento científico, nomeadamente relativamente à implementação do SNC-AP ao MM e, consequentemente, a prescrição da NCP5 aos AFT museológicos, no objetivo primário da aplicação de um referencial de mensuração dos AFT museológicos, buscando-se contributo para aperfeiçoamento da informação financeira e patrimonial a disponibilizar pela Marinha.

Para a presente investigação foi definido como OG “Propor um modelo de mensuração do património museológico do MM à luz do SNC-AP”.

Partindo-se do OG e como linha mestra para o processo de investigação foi então formulada a QC “Como mensurar o património museológico do MM à luz do SNC-AP?”, delimitado o tema à mensuração dos AFT museológicos, pelo que se desenhou a investigação através de um estudo de caso, suportada por uma estratégia essencialmente qualitativa, apoiada num raciocínio fundamentalmente indutivo de interpretação normativa e por entrevistas, na procura de uma solução válida e simples, pelo que se efetuou o respetivo estudo norteado nas implicações resultantes da implementação do SNC-AP aos AFT museológicos da Marinha.

No desenvolvimento do presente trabalho, no capítulo 2 respondeu-se à QD1 e no capítulo 3 à QD2. Por último e no capítulo 4, para além da resposta à QD3, foi igualmente respondida à QC do trabalho na síntese conclusiva e que desemboca como produto final através de esquema referencial ilustrado pela figura 2. e explanada na página anterior à presente conclusão, esquema sustentado pelos referenciais da literatura e entrevistas desenvolvidos durante o presente trabalho.

A dificuldade primária da aplicação da NCP5 na Marinha estará na inventariação exaustiva do seu acervo, em que, quando inventariado poderá se considerar aplicável o esquema referencial de mensuração dos AFT, resumindo-o genericamente na obtenção do reconhecimento e mensuração com fiabilidade, sendo os bens incorporados sem contraprestação ou sem registos de valores inscritos, alvo de parecer por comissão de avaliação, e caso não sejam reconhecidos, deverão refletir nas notas às DF, revestindo qualquer dos pareceres da necessária validação.

Finalmente, e apesar do objetivo de investigação ter sido delimitado, considerou-se alcançado o objetivo principal e, igualmente, competindo o presente estudo para o aumento



do conhecimento, pelo que o presente estudo não se deve reduzir à aplicação do SNC-AP, porque se encontra em curso o processo da implementação do novo ambiente de produção para suporte ao referencial contabilístico, que outros trabalhos de investigação possam ter abordagens de continuidade e já com o suporte e conhecimento do novo ambiente de produção SIG-DN.



Bibliografia

- Abreu, R., Magro, F., Magro, F., David, F. (2009). Sistema de Normalização Contabilística: Justo valor versus credibilidade contabilística. TOC n.º 111, p.7. *Revista Técnicos Oficiais de Contabilidade* (TOC). Retirado de: <https://www.occ.pt/fotos/editor2/RevistaTOC111-SNC.pdf>.
- Alves, M. T.; Teixeira, A. B. (2003). O valor na contabilidade pública em Portugal e Espanha – Estudo comparativo. In Atas do XII Congresso AECA: Cádiz.
- Barañano, A. M. (2004). Métodos e técnicas de investigação em gestão. (1.ª ed). Lisboa: Edições Sílabo.
- Barros, J.L.F. (2013). Trabalho final de mestrado. Estudo da aplicação das normas contabilísticas de “justo valor” (“*fair value*”) nas empresas integradas no *portuguese stock index-20 (psi-20)*. *School of Economics & Management Lisbon*. Retirado de: <https://www.iseg.ulisboa.pt/aquila/getFile.do?fileId=435287&method=getFile>.
- BARTH, M. E. (2007). *Standard-Setting Issues and the Relevance of Research. Accounting and Business Research. September. 37(3): 7-15.*
- Carvalho, A. C. P., & Carreira, J. M. de J. (2016). Considerações sobre o impacto do novo modelo contabilístico (SNC-AP) nas contas das autarquias locais. *XVII Encuentro AECA*. Bragança. Retirado de: <http://xviiencuentroaeca.ipb.pt/docs/artigos/59f.pdf>.
- CNC - Comissão de Normalização Contabilística (2018). Missão. [Página *Online*]. Retirado de: <http://www.cnc.min-financas.pt/sobre.html>.
- Costa, C. (2017). Auditoria Financeira (11.ªed) . Lisboa: Rei dos livros.
- Costa, L & Martins, S. (2017). Formação em SNC-AP *e-learning*. Módulo 8 – Ativos Fixos Tangíveis. Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental. Lisboa.
- DGPC - Direção-Geral do Património Cultural. (s.d.).Classificação do património móvel [Página *Online*]. Retirado de: <http://www.patrimoniocultural.gov.pt/pt/patrimonio/patrimonio-movel/classificacao-do-patrimonio-movel/>.
- DGPC. (n.d.). Missão. [Página *Online*]. Retirado de: <http://www.patrimoniocultural.gov.pt/pt/quem-somos/missao/>.
- Duque, J. (2008, dezembro). Em defesa do justo valor. TOC n.º 105, página 35. *Revista TOC*. Retirado de: <https://www.occ.pt/pt/a-ordem/publicacoes/revista-contabilista-toc/arquivo/>.



- Fachada, C. P. A., Ranhola, N. M. B., & Santos, L. A. B. (2019). Regras e Normas de Autor no IUM (2.^a ed., revista e atualizada). IUM Atualidade, 7. Lisboa: Instituto Universitário Militar.
- Fortin, M. F. (2009). Fundamentos e etapas do processo de investigação. (1.^a ed). Loures: Lusodidacta.
- Gamelas, R. (2011). Gamelasonline - Processo de Investigação Científica. [Publicação em Blog]. Retirado de: <https://gamelasonline.wordpress.com/2011/05/23/processo-de-investigacao-cientifica/>.
- Gouveia, J.B (2009, agosto). Para um debate saudável: custo histórico versus justo valor, TOC 113, páginas 28 - 31. Revista TOC. Retirado de: <https://www.occ.pt/fotos/editor2/RevistaTOC113II.pdf>
- Menezes, C., Carnegle, G, & West, B. (2009, março). *The accountability of public museums in Portugal: An exploration of issues*. Contabilidade e Gestão. Revista Científica dos Técnicos Oficiais de Contas. n.º 7 pp. 69-96. Retirado de: https://www.occ.pt/downloads/files/1247225123_68-95.pdf.
- Ministério das Finanças [MF], 2015. Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (Decreto-Lei 192/15, de 11 de setembro). Lisboa: Diário da República.
- Museu de Marinha, (2018). Missão [Página Online]. Retirado de: <https://ccm.marinha.pt/pt/museu/sobrenos/servicos>.
- Neco, L.A:N. (n.d.). Estudo. Mensuração pecuniária de bens culturais musealizados: um abordagem pelo método comparativo de mercado. Retirado de: <https://www.occ.pt/pt/dtrab/trabalhos/listacc/trabalhoscc.php>.
- NCP5. Ativos Fixos Tangíveis. Comissão de Normalização Contabilística. [Página Online], Retirado de: <http://www.cnc.min-financas.pt/sncap2017.html>.
- NRCF7. Norma Contabilística e de Relato Financeiro. Comissão de Normalização Contabilística. [Página Online]. Retirado de: consultado em outubro, 11, 2018. Retirado de: http://www.cnc.min-financas.pt/_siteantigo/SNC_projecto/NCRF_07_activos_fixos_tangiveis.pdf.
- Norma Técnica NEP / INV - 003 (O), (2018). Instituto Universitário Militar
- Pricewaterhousecoopers. (2009). A Adoção do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) - A Caminho da Convergência Internacional. p.3. Retirado de: outubro, 20, 2018. Disponível em: <http://www.pwc.pt/pt/corporate/imagens/snc-set-09.pdf>.



- Quivy, R. & Campenhoudt, L. V. (2008). Manual de investigação em ciências sociais. (5.^a ed). Lisboa: Gradiva.
- Ribeiro, A.S, (2010). Política de Defesa Nacional e Estratégia Militar, Modelo de elaboração. (1.^a ed) ed. Loures: Diário de Bordo.
- Rua, S.C.M. (2016). A problemática do reconhecimento e da mensuração dos ativos fixos tangíveis: estudo comparativo do SNC e do SNC-AP. Atas do XVII Encontro AECA. Bragança. Retirado de <http://www.xviiencuentroaeca.ipb.pt/docs/artigos/7f.pdf>.
- Santos, L. A. B., Garcia, F. F. M. G. P. P, Monteiro, F. T., Lima, J. M. M. V., Silva, N. M. P., Silva, J. C. V. F., Piedade, J. C. L., Santos, R. J. R. P., Afonso, C. F. N. L. D. (2016). Orientações Metodológicas para a Elaboração de Trabalhos de Investigação. nd ed. Lisboa: Centro de Investigação e Desenvolvimento – IUM.
- Tavares, C., (2011). *O reconhecimento e a mensuração dos ativos fixos tangíveis*. (Dissertação para obtenção do Grau de Mestre em Contabilidade e Finanças). Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto [ISCAP], Porto



Apêndice A — Entrevista ao Superintendente das Finanças, Contra-almirante AN Nelson Alves Domingos.

Data: 14 de novembro de 2018

ITEN STL Loureiro Ramos (LR): Senhor Almirante,

(Guião de apresentação utilizado em todas as entrevistas)

A presente entrevista tem como objetivo a recolha de informação para o Trabalho de Investigação Individual, subordinado ao tema “O património museológico do Museu de Marinha”.

O trabalho pretende estudar e compreender a forma de mensuração dos ativos culturais à luz do Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública (SNC-AP).

A entrevista encontra-se estruturada em três partes:

1ª Parte: A implementação do SNC-AP na Marinha e a obrigação do SNC-AP para a mensuração dos ativos museológicos;

Esta parte pretende aferir a implementação do SNC-AP na Marinha e as obrigações, da Marinha, para disponibilizar a informação dos ativos museológicos para efeitos de prestação de contas e a sua importância nas demonstrações financeiras;

2ª Parte: Os critérios de mensuração dos ativos museológicos;

Esta parte pretende aferir os critérios de mensuração mais adequados para a realidade da Marinha;

3ª Parte: O procedimento ou modelo de mensuração dos ativos museológicos do MM;

Esta última parte pretende aferir a pertinência de um modelo de mensuração mais adequado para a Marinha.

Agradeço desde já a amabilidade do senhor almirante em me receber e a disponibilidade para colaborar no presente trabalho, que muito contribuirá para o sucesso do estudo que estou a realizar e espera-se, um contributo para eventual aplicação na Marinha.

Senhor Almirante, relativamente à 1ª parte da entrevista, como avalia a informação patrimonial refletida em SIGDN?

CALM AN ALVES DOMINGOS (AD): Considero que a informação residente no sistema, especialmente quanto aos seus ativos de maior relevância, se encontra refletida com o rigor necessário para traduzir, com um risco baixo e tolerável, a real posição financeira e patrimonial da Marinha. De facto, não obstante a evolução dos normativos, regulamentos e



práticas, o progresso, ao longo dos tempos, tem sido positivo e os conceitos de material atuais têm vindo a ser interiorizados pela organização, refletindo-se numa melhor evidência de registo de inventários e ativos. Acredito que manteremos este bom caminho, apesar dos novos desafios, como aqueles que derivam da nova modificação conceptual relativamente ao património, que o SNC-AP veio agora introduzir.

LR - Como avalia a aplicação, na Marinha, da Norma de Contabilidade Pública 5 (NCP5) aos ativos históricos, especialmente no seu reconhecimento e mensuração?

AD - A aplicação da NCP5, na Marinha, aos ativos históricos, deverá ter como referencial o quadro conceptual a que toda a informação financeira se encontra compelida, ou seja, as características qualitativas da informação nomeadamente a relevância, a fiabilidade, a compreensibilidade, a verificabilidade, a comparabilidade e a oportunidade, mas, igualmente, deverá ter em conta os constrangimentos na informação nomeadamente a materialidade e o custo-benefício, porque, na prática deveremos ter presentes que a informação é útil e eficiente apenas em determinadas condições. No que respeita especificamente ao reconhecimento e mensuração existem diversos critérios a preencher e metodologias a experimentar ou validar pelo que se torna extremamente importante o estudo da aplicação da NCP5 a casos concretos.

LR - Como pondera a transição da gestão dos ativos fixos corpóreos para o Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública (SNC-AP)?

AD - Atualmente já é efetuada uma gestão dos ativos fixos corpóreos no SIG-DN em função do enquadramento legal do POCP. Considero que a transição dessa gestão para o enquadramento legal do SNC-AP obriga a algumas adaptações e implementação de novas rotinas como seja a verificação de imparidades ou a aplicação de justo valor. Todavia a experiência permitirá uma sedimentação das rotinas a médio longo prazo sendo de antecipar uma melhoria contínua das práticas associadas à gestão dos ativos fixos tangíveis.

LR - Está previstas a emissão de instruções técnicas para a regular a aplicação da NCP5 aos ativos museológicos?

AD - Encontra-se em revisão um conjunto de Instruções Técnicas alargado e não somente a que se enquadra no âmbito da NCP5 (as ITSUF 3). O nível de modificação do enquadramento legal do POCP para o SNC-AP é elevado não só ao nível dos conceitos como igualmente ao nível dos critérios, práticas e cálculos aplicáveis. O sistema de informação que suportará o SNC-AP, o “novo” SIG-DN, ainda não se encontra completamente



desenvolvido pelo que a finalização das novas Instruções Técnicas carece de experimentação, verificação e validação da sua aplicabilidade em sistema.

LR - Entrando no objetivo da 2ª parte da entrevista como considera a complexidade na aplicação da NCP5 aos ativos tangíveis museológicos?

AD - A NCP5 é clara e reconhece as particularidades deste tipo de bens estipulando regras condicentes com as suas características. Apenas exige que uma entidade reconheça este tipo de bens se eles satisfizerem a definição e os critérios de reconhecimento de Ativos Fixos Tangíveis (AFT). Em caso de impossibilidade de reconhecimento como AFT, a entidade deve, pelo menos, fazer a sua divulgação no anexo às demonstrações financeiras. A dificuldade de aplicação da NCP5 não estará na valorização dos AFT para a sua correta mensuração e respetivo reconhecimento, mas sobretudo na inventariação exaustiva do acervo museológico dado que mesmo que um ativo não seja reconhecido terá de ser divulgado.

LR - Os requisitos para o reconhecimento destes ativos históricos deve obedecer: 1. A benefícios económicos futuros (ou potencial de serviços) e; 2. O custo ou outro valor dos ativos possa ser mensurado com fiabilidade (NCP5). Na sua opinião, determinar o não reconhecimento de ativos museológicos, por falta de fiabilidade na sua mensuração, deverá ser regulamentado?

AD - Sim, considero importante que tal aconteça. É importante que as decisões de reconhecimento ou de não reconhecimento dos ativos sejam fundamentadas e estamos a equacionar uma solução que permita dar resposta a essa problemática, não só para os bens do património histórico, mas inclusivamente para os restantes bens ativos fixos tangíveis.

LR - Relativamente à 3ª parte da entrevista, qual a opinião do senhor almirante relativamente à aplicação de um modelo que tenda a mensurar com fiabilidade, os ativos museológicos?

AD - Bem, esse modelo já existe, embora muito especulativo como deve saber: existem peritos em arte, avaliadores e empresas que se dedicam exclusivamente a esse tipo de negócio, que não é barato, nem, por vezes, fiável, mas é o que mais parece tender para a fiabilidade desejada. Esse modelo seria incomportável para a Marinha. Até porque muitas vezes não há mesmo mercado para certos tipos bens, nem eles são vendáveis, ou considerados como tal, pelo seu valor histórico, particular e único, para a Marinha e para o País, daí a impraticabilidade de serem reconhecidos. Não obstante, será curioso saber como é que o Museu Nacional de Arte Antiga tem reconhecido ou vai reconhecer o seu património,



ou seja, com que modelo de mensuração. Este caminho, por via da troca de conhecimentos com outras entidades que possuem o mesmo tipo de desafio, inclusivamente no seio da Defesa Nacional, também elas com um riquíssimo espólio histórico, deverá ser um daqueles a ser considerado.

LR - Considera que os custos de restauro e reparação possam incorporar no valor inscrito de um ativo museológico?

AD - Se esse restauro ou reparação for materialmente relevante, se aumentar o valor do bem, sim, devendo ser reconhecido na mesma medida, e nas mesmas condições, que o seria se fosse um ativo fixo tangível normal. Contudo considero que se deve distinguir e identificar objetivamente o tipo de custo porque, na maioria das vezes, os custos estão associados a simples gastos que apenas servem para manter o bem, fazer a sua mera manutenção.

Em contraponto, devemos ter em atenção aos danos que alguns ditos restauros ou reparações podem provocar em bens históricos, retirando-lhes completamente o valor.

A meu ver, após ser objeto de intervenção, o bem devia ser novamente avaliado para uma atualização do seu valor - para o justo valor - e quiçá registo de uma eventual imparidade.

LR - Considera que a contratação de seguro, em que indemnize a Marinha por extravio ou perda, poderá ser considerado, fiavelmente, como um indicador de justo valor?

AD - Só analisando as condições do seguro. Mas acredito que na maioria das vezes o valor da indemnização não cobrirá o valor real do bem, se é que é, ou foi possível, valorizá-lo com fiabilidade. Mas eventualmente sim, talvez possa servir como um dos indicadores de justo valor, mas não exclusivamente.

LR - Qual a opinião relativa à constituição de uma comissão para contribuir no reconhecimento e mensuração de ativos tangíveis museológicos sem mercado regular?

AD - Para corresponder à elevada exigência deste processo de implementação do SNC-AP, foi determinado, por Sua Excelência o Almirante CEMA, a constituição de um Grupo de Trabalho. Neste fórum, deverá ser estudada a possibilidade, entre outras, conforme já referido anteriormente, de se constituir uma ou várias comissões internas de peritos que possam avaliar e emitir o seu parecer sobre a possibilidade, ou impossibilidade, de reconhecimento deste tipo de bens e desta forma regulamentar, sustentar decisões contabilísticas e credibilizar todo este processo para que seja dada uma correta imagem da posição patrimonial da Marinha.



Apêndice B — Entrevista ao Diretor da Comissão Cultural da Marinha, Contra-almirante J. Leonardo Valente dos Santos

Data: 12 de novembro de 2018

ITEN STL Loureiro Ramos (LR): Senhor almirante, como avalia a aplicação da NCP5 aos ativos históricos, nomeadamente no seu reconhecimento e mensuração?

CALM Valente dos Santos (VS): A aplicação da NCP5, aos ativos históricos, deverá levar em consideração o referencial do quadro conceptual do SNC-AP, passando a exigir-se que se reconheça os bens relativos ao seu património histórico, e sendo reconhecidos, a valorização contribui, naturalmente, para um melhor conhecimento do valor do nosso património histórico.

LR - Como avalia a inventariação do património museológico do Museu de Marinha?

VS - A inventariação do património museológico encontra-se em processo de migração de antigas bases de dados, para um recente sistema informático de inventariação dos bens museológicos, sendo um processo que ainda se encontra em curso.

LR - Como pondera a transição da gestão dos ativos fixos corpóreos para o Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública, nomeadamente a obrigatoriedade de os fazer refletir nas notas às DF, quando não sejam possíveis mensurar?

VS - Espera-se ocorrer que sejam enviadas instruções técnicas nesse sentido, até por ser uma realidade transversal a outras realidades, pelo que, a sua aplicação será de maior relevância.

LR - Existe alguma norma para o reconhecimento e mensuração do património museológico?

VS - Não existe qualquer norma.

LR - Relativamente à 2ª parte da entrevista, Normalmente, qual o critério de mensuração dos ativos museológicos adquiridos recentemente?

VS - O critério de mensuração utilizado nesses casos é o custo, isto é, a valorização pelo documento da transação, normalmente a fatura.

LR - Os requisitos para o reconhecimento de ativos deve obedecer: 1. A benefícios económicos futuros (ou potencial de serviços) e; 2. O custo ou outro valor dos ativos possa ser mensurado com fiabilidade (NCP5). Na sua opinião, por quem o eventual não reconhecimento de ativos museológicos, nomeadamente devido à dificuldade em determinar/obter o custo ou outro valor dos ativos com fiabilidade, deverá ser determinado ou obtido? (A exemplo: Se pela própria unidade, se por instrução da SF ou eventualmente por parecer de comissão constituída)?



VS - Julgo que o não reconhecimento deverá ser validado pelo ODT, neste caso a SF.

LR - Finalmente na 3ª parte, Qual a opinião do senhor almirante relativamente a elaboração de um modelo ou que tenda a mensurar com o máximo da fiabilidade, os ativos museológicos?

VS - Um modelo poderá contribuir como orientação para o objetivo proposto pela NCP5.

LR - Considera que os custos de restauro e reparação possam incorporar no valor inscrito de um ativo museológico?

VS - Não considero muito relevante, uma vez que o restauro e reparação normalmente contribuem para a manutenção de bens que já detêm um grande valor histórico anterior, e que dificilmente o restauro trará ao bem a sua situação inicial. Julgo que, ao ocorrer, deverá uma comissão técnica se pronunciar.

LR - Considera que a contratação de eventual seguro, que indenize a Marinha por extravio, deverá ser considerado como indicador de justo valor?

VS - Por regra geral, considero que poderá ser um indicador, que deverá ser validado, por exemplo, por uma comissão técnica.

LR - Considera que a constituição de uma comissão pluridisciplinar, nomeadamente e a exemplo a CTCMM, para atribuição de um valor fiável a ativos museológicos que seja impossível os mensurar com fiabilidade pelos métodos tradicionais, poderá ultrapassar a problemática da valorização de ativos museológicos sem mercado?

VS - À partida sim. Uma comissão multidisciplinar e alargada, que para além de elementos de reconhecido mérito na área museológica, poderá incorporar igualmente técnicos de outras áreas, nomeadamente da DI, DN, DA. Pelo princípio da eficiência da AP, poderia até se constituir uma comissão no âmbito das Forças Armadas, que prestassem esses pareceres aos ramos das FFAA.



Apêndice C — Entrevista ao Diretor de Finanças do EMGFA, Comodoro António Pires.

Data: 25 de novembro de 2018.

ITEN STL Loureiro Ramos (LR): Senhor Comodoro, como avalia a informação patrimonial refletida em SIG-DN?

COM António Pires (AP): Atualmente, considerando os cerca de 10 anos de exploração do SIG-DN e a prestação de contas POCP, que tem sido acompanhada com um aperfeiçoamento e consolidação das práticas contabilísticas, entende-se ter havido uma evolução muito positiva da informação patrimonial, estando esta hoje mais rigorosa e por conseguinte mais próxima da realidade.

LR - Como avalia a aplicação da Norma de Contabilidade Pública 5 (NCP5) aos ativos históricos, especialmente no seu reconhecimento e mensuração?

AP - De igual modo em relação aos restantes ativos, devendo ser cumpridas as regras para a definição dos mesmos enquanto tal e respeitados os critérios de reconhecimento e mensuração. Estou no entanto consciente que haverá dificuldades na sua concretização, considerando os aspetos da materialidade e dos benefícios económicos esperados para este tipo de bens.

LR - Como considera a complexidade na aplicação da NCP5 aos ativos tangíveis museológicos?

AP - A NCP5 reconhece as particularidades deste tipo de bens, exigindo que a entidade os reconheça se eles responderem aos critérios de definição e de reconhecimento como ativos fixos tangíveis. Não sendo possível o reconhecimento e mensuração, que se antevê como tarefas complexas, a entidade deve, pelo menos, fazer a sua divulgação no anexo às demonstrações financeiras.

LR - Os requisitos para o reconhecimento destes ativos históricos deve obedecer: 1. A benefícios económicos futuros (ou potencial de serviços) e; 2. O custo ou outro valor dos ativos possa ser mensurado com fiabilidade (NCP5). Na sua opinião, determinar o não reconhecimento de ativos museológicos, por falta de fiabilidade na sua mensuração, deverá ser regulamentado?

AP - Entendo que sim, pois as decisões de reconhecimento dos ativos devem ser convenientemente fundamentadas.

LR - Qual a opinião do senhor comodoro relativamente à aplicação de um modelo que tenda a mensurar com fiabilidade, os ativos museológicos?



AP - Um modelo de mensuração será sempre difícil de implementar sem o recurso a avaliação externa, só passível de executar por empresas e especialistas em arte e património histórico. Serão no entanto sempre iniciativas com elevado risco de especulação caso os bens sejam passíveis de venda.

LR - Considera que os custos de restauro e reparação possam incorporar no valor inscrito de um ativo museológico?

AP - Sim, se esse restauro ou reparação for materialmente relevante, deverá ser reconhecido nas mesmas condições dos restantes ativos fixos tangíveis. Contudo, se forem apenas pequenas ações de beneficiação não me parece adequado a incorporação desses valores no valor do bem, até porque estamos conscientes das dificuldades que advém de um processo de mensuração e/ou atualização.

LR - Considera que a contratação de seguro, em que indemnize por extraviou ou perda, poderá ser considerado, fiavelmente, como um indicador de justo valor?

AP - Pode servir como um indicador do justo valor, mas há que ter cuidado e analisar as condições do seguro e os riscos associados, pois as indemnizações por danos ou perdas podem não cobrir o valor real do bem.

LR - Qual a opinião relativa à constituição de uma comissão para contribuir no reconhecimento e mensuração de ativos tangíveis museológicos sem mercado regular?

AP - Será sempre uma boa iniciativa dispor de comissões internas de especialistas que possam avaliar e emitir o seu parecer sobre a possibilidade de reconhecimento deste tipo de bens e assim regulamentar e sustentar as decisões contabilísticas, dando assim credibilidade ao processo e às contas. Contudo, de forma a harmonizar tais decisões no universo da Defesa Nacional, não seria de todo despiciente uma abordagem conjunta na constituição dessas comissões.



Apêndice D — Entrevista ao Diretor do Museu de Marinha, CMG J. M. F. Passos Ramos.

Data: 06 de novembro de 2018

ITEN STL Loureiro Ramos (LR) - Senhor comandante, relativamente à primeira parte, a inventariação do património do Museu de Marinha considera a Lei de Bases do Património Cultural, a Lei n.º 107/2001, de 08 de setembro?

CMG Passos Ramos (PR) - O MM considera a Lei de Bases do Património Cultural, a Lei n.º 107/2001, de 08 de setembro.

LR - O processo de inventariação do património museológico do MM apresenta complexidades?

PR - A migração da informação já foi efetuada de uma base de dados em Access para uma base de dados adequada à gestão do património – *IN patrimonium*, propositadamente adquirida. O que permanece é a necessidade de se reverem os registos migrados. Neste momento encontram-se por reverem as fichas de inventário de cerca de 50% dos registos e respetiva emissão de legenda para os que estão expostos. Este processo tem sido feito gradualmente, a par de outras alterações no Museu.

LR - O Museu de Marinha tem a capacidade para valorizar os ativos museológicos?

PR - A valorização das peças do museu é efetuada casuisticamente (como por exemplo, em caso de cedência, altura em que deve ser atribuído um valor a uma peça para efeitos de seguro). As únicas peças valorizadas de antemão foram as que foram adquiridas, tanto por compra direta como por leilão. Nos casos em que é necessário atribuir um valor a uma peça são verificadas algumas situações: valor anterior da peça (caso esta tenha sido adquirida ou valorizada anteriormente), data do valor que está atribuído à peça (para efeitos de atualização do valor), valorização atribuída a peças semelhantes, valor atribuído a peças semelhantes em situação de leilão por leiloeiras reconhecidas, etc. O Museu não dispõe de avaliadores, nem tem recorrido a estes serviços. A preocupação principal não é o valor de leilão das referidas peças, mas o seu inventário. Sendo peças únicas e insubstituíveis, consideramos que muitos dos nossos bens culturais têm um valor imensurável, pela valia histórica, cultural e identitária, e mesmo que aqueles, que apesar de se encontrarem sob valorização pecuniária, estas, na verdade, são meramente indicativas para se estabelecer uma quantificação para os seguros e que nada têm a ver com o valor da peça.

LR - Caso tenha essa capacidade, existe alguma norma instituída para a mensuração (valorização) do património museológico?



PR - Não existe norma instituída. A valorização é efetuada casuisticamente conforme indicado supra. Caso necessário poderá recorrer-se a especialista (avaliadores, peritos numa determinada área, etc.) para determinar, com melhor exatidão, o valor de uma peça. No caso de peças em depósito no Museu pertencentes a outras entidades, a valorização é efetuada pela entidade depositante. O Museu de Marinha, como já referido, que em cedências de peças para exposições a terceiros, obriga-se a segurá-las, sendo, portanto, objeto de valorização, sempre que não esteja já estipulado o seu valor. Esse valor é obtido através de aspetos técnicos por uma grelha que define o valor e que leva em conta a peça em termos técnicos, a valorização por antiquários, leiloeiros, etc. Quando uma unidade externa deposita alguma peça na Marinha, existe o procedimento de valorização, uma vez que a referida peça terá obrigatoriamente que ser segurada.

LR - Qual a percentagem, aproximada, dos ativos museológicos em exposição?

PR - O acervo conta com cerca de 22.000 peças, incluindo peças em depósito, um extenso arquivo fotográfico (cerca 100.000) para além de outros bens como cartas e documentos históricos.

LR - Entrando na 2ª parte da entrevista, normalmente, o MM costuma adquirir no mercados ativos museológicos?

PR - Sim, existe aquisição de ativos museológicos. Este é um dos modos de incorporação de bens culturais, previsto na Lei-quadro dos Museus.

LR - Os ativos museológicos recebidos por doação, são alvo de valorização?

PR - Não existe valorização na doação. No caso - incorporação por oferta, entrega/transferência (entre Unidades de Marinha) e legado/herança também não é efetuada a valorização das peças. Embora regra geral, não conste nos documentos de doação referência ao valor da peça, poderá e deverá posteriormente ser obtido.

LR - Na sua opinião, quem deve determinar o não reconhecimento de ativos museológicos, isto é, quem deverá definir que determinado bem museológico não é possível de determinar o seu valor com fiabilidade?

PR - Poderá ser obtido pelo parecer da CTCMM. Poderá ser difícil atribuir o valor a uma peça que pelo seu significado seja de tal modo valiosa que a sua perda seja irrecuperável. Contudo, à partida, todas as peças são passíveis de ser valorizadas.

LR - Finalmente, e na 3ª parte da entrevista, qual a opinião do senhor Diretor relativamente a elaboração de um modelo que tenda a mensurar contabilisticamente e com o máximo da fiabilidade, os ativos museológicos?



PR - O MM nesse aspeto é parte interessada, pelo que um modelo para aplicação poderá se revestir de enorme utilidade.

LR - Considera que os custos de restauro e reparação devam incorporar no valor inscrito de um ativo museológico?

PR - A valorização de uma peça, obrigatoriamente, deve prever o custo de conservação e restauro. Constitui exceção a conservação e manutenção dos bens culturais, que decorram do processo normal de garantir o bom estado das peças.

LR - Considera que a contratação de eventual seguro, que indemnize a Marinha pelo extravio, deverá ser considerado como indicador de justo valor desse ativo?

PR - Sim, nos últimos dos critérios da grelha de avaliação em uso no MM, é o seu valor pecuniário que serve como determinante do valor a ser segurado. Geralmente, só há lugar à contratação de seguro aquando a saída da peça (em caso de cedência de uma peça do Museu e uma entidade externa) ou aquando o empréstimo de uma peça ao Museu. Eventualmente, as peças em depósito no Museu (e que não nos pertencem) poderão estar seguradas, caso seja essa a vontade do depositante. Contudo, isso não invalida que se conheça a valorização das peças existentes no Museu (caso todas estejam valorizadas, em programa próprio – *InPatrimonium* – ou em programa financeiro – SIGDN), independentemente de se efetuar seguro da totalidade do acervo.

LR - Considera que a constituição de uma comissão pluridisciplinar, levando em consideração o custo-benefício, e com o eventual recurso a especialistas externos, para atribuição de um valor fiável a ativos museológicos que seja impossível os mensurar com fiabilidade pelos métodos tradicionais, poderá ultrapassar a problemática da valorização de ativos museológicos sem mercado?

PR - O MM tem previsto na sua organização interna a ativação de uma comissão técnica consultiva, que deverá ser constituída por especialistas internos e externos que poderá apoiar a direção do Museu na classificação e valorização pecuniária dos bens. Desta forma e por iniciativa da Direção do Museu, a comissão poderá apoiar os serviços do Museu na avaliação e valorização os bens culturais, num processo contínuo, possivelmente de largos anos, revestindo-se de tarefa demorada.

LR - O MM tem especialistas que possam ser peritos de avaliação de ativos museológicos?

PR - O Museu não dispõe de especialistas na avaliação dos bens museológicos.



Apêndice E - Entrevista ao Chefe da Divisão de Estudos e Metodologias de Auditoria e Controlo, CTEN AN Mira Rodrigues.

Data: 07 de novembro de 2018

ITEN STL Loureiro Ramos (LR): Senhor Comandante, como avalia a aplicação, na Marinha, da Norma de Contabilidade Pública 5 (NCP5) aos ativos históricos, especialmente no seu reconhecimento e mensuração?

CTEN AN Mira Rodrigues (MR) - O SNC-AP introduz alterações significativas no que concerne às regras contabilísticas aplicáveis aos ativos históricos, passando a exigir-se que uma entidade reconheça os bens relativos ao património histórico tangível. As novas regras do SNC-AP estabelecem, contudo, uma limitação à obrigação de reconhecimento quando referem que o reconhecimento depende da satisfação das regras da definição de ativos e os critérios de reconhecimento.

Assim sendo, e tendo como referência as regras da NCP5, devem ser reconhecidos os ativos históricos que:

a) Cumpram as regras da definição de ativos:

São detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para alugar a terceiros, ou para fins administrativos; e se espera sejam usados durante mais de um período de relato.

b) Cumpram os critérios de reconhecimento:

For provável que fluirão para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço associados ao bem; e o custo ou o justo valor do bem puder ser mensurado com fiabilidade

A NCP5 estabelece como regra residual que, no caso de não ser possível reconhecer tais ativos, a entidade deve, no mínimo, fazer a sua divulgação em notas às demonstrações financeiras.

LR - Considera que, no controlo interno, a aplicação da NCP5 trará alterações significativas?

MR - No âmbito do controlo interno, a aplicação da NCP5, consistindo numa alteração significativa das políticas contabilísticas, trará indubitavelmente uma necessidade de adequação do modelo de controlo. A adoção das novas políticas contabilísticas a uma realidade tão específica como os ativos culturais implicará o desenvolvimento de medidas



de controlo adequadas à especificada dos bens, por forma a garantir o escrupuloso cumprimento das regras do SNC-AP.

LR - Está previstas a emissão de instruções técnicas para a aplicação da NCP5 aos ativos museológicos?

MR - As alterações das políticas contabilísticas obrigam a um acompanhamento próximo da realidade das UEO por forma a partilhar conhecimentos e apoiar nas decisões a tomar no âmbito da adoção das novas políticas contabilísticas. A criação de instruções técnicas pode ser uma forma de apoiar as UEO nos trabalhos a desenvolver.

LR - Relativamente à 2ª parte da entrevista, como considera a complexidade na aplicação da NCP5 aos ativos tangíveis museológicos?

MR - Conforme referido na 1ª questão, o reconhecimento dos ativos históricos depende do cumprimento das regras de definição de ativos e dos critérios do reconhecimento. A aferição do cumprimento destas regras pode, por vezes, revelar-se complexa, e, ainda mais, no caso dos ativos históricos, atenta a sua especificidade e infungibilidade. No caso de não ser possível aferir o cumprimento das regras anteriormente enunciadas, existe a possibilidade de divulgação dos ativos nas notas às demonstrações financeiras.

LR - Na sua opinião, o não reconhecimento de ativos museológicos por falta de fiabilidade na sua mensuração, deverá ser ação administrativa com controlo interno?

MR - O reconhecimento de ativos pode assumir-se uma tarefa complexa e exigente no que concerne à necessidade de conhecimento para aferição do cumprimento das regras de definição e dos critérios de reconhecimento. O conhecimento técnico e histórico dos colaboradores da Marinha pode ser utilizado para o desenvolvimento destas tarefas. No caso de não ser possível aferir o cumprimento das regras anteriormente enunciadas, a Marinha deve assegurar a divulgação dos ativos nas notas às demonstrações financeiras.

LR - Como considera, considerando o custo-benefício, o recurso a serviços externos para o reconhecimento e mensuração do património museológico?

MR - Atenta a complexidade da tarefa da inventariação do património museológico, o recurso a serviços externos pode constituir-se como uma opção para o desenvolvimento do processo.

LR - Considera que apenas o justo valor possa mensurar com viabilidade os ativos museológicos?



MR - A NCP5 estabelece que, para um bem adquirido através de uma transação sem contraprestação, o reconhecimento deve ser efetuado pelo justo valor à data do reconhecimento, no entanto, no caso dos ativos históricos o justo valor pode representar um entrave à mensuração dos ativos, na medida em que, atenta a sua natureza, nomeadamente no que concerne à sua infungibilidade, pode não ser possível estabelecer o justo valor de cada ativo.

LR - Finalmente e relativo à 3ª parte da entrevista, qual a opinião do senhor comandante relativamente à aplicação de um modelo que tenda a mensurar com fiabilidade, os ativos museológicos?

MR - A definição do modelo de mensuração deve basear-se em critérios de natureza técnica de avaliação dos ativos para que a sua informação financeira possa cumprir os requisitos da relevância, da fiabilidade, da compreensibilidade, da oportunidade, da comparabilidade e da verificabilidade da informação financeira.

LR - Considera que os custos de restauro e reparação possam incorporar no valor inscrito de um ativo museológico?

MR - Os custos de restauro e reparação de ativos fixos tangíveis, nomeadamente dos ativos de natureza histórica, podem representar uma variação no justo valor dos ativos e, sempre que isso ocorra, a alteração do valor deve ser registada na informação financeira dos ativos.

LR - Considera que a contratação de seguro, em que indemnize a Marinha por extravio ou perda, poderá ser considerado, fiavelmente, como um indicador de justo valor?

MR - A contratação de um seguro pode ser um fator indiciador do justo valor do ativo e, como tal, um elemento a considerar para efeitos de mensuração.

LR - Qual a opinião relativa à constituição de uma comissão para contribuir no reconhecimento e mensuração de ativos tangíveis museológicos sem mercado regular?

MR - O reconhecimento de ativos é uma tarefa complexa e exigente no que concerne à necessidade de conhecimentos técnicos para aferição do cumprimento das regras de definição e dos critérios de reconhecimento. O conhecimento técnico e histórico dos colaboradores da Marinha pode ser utilizado para o desenvolvimento destas tarefas