

**O PROBLEMÁTICO RECONHECIMENTO DOS BENS DO PATRIMÓNIO HISTÓRICO,
ARTÍSTICO E CULTURAL: O CASO DOS MUNICÍPIOS DA SUB-REGIÃO MINHO-LIMA**

Susana Catarino Rua

Prof. Adjunta do Departamento de Contabilidade e Fiscalidade
Escola Superior de Gestão do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave

Área Científica: F) Setor Público

Palavras-chave: Reconhecimento; Património histórico, artístico e cultural; Municípios.

O PROBLEMÁTICO RECONHECIMENTO DOS BENS DO PATRIMÓNIO HISTÓRICO, ARTÍSTICO E CULTURAL: O CASO DOS MUNICÍPIOS DA SUB-REGIÃO MINHO-LIMA

Resumo

Este trabalho visa estudar o disposto no POCAL (1999) e no SNC-AP (2015), relativamente ao reconhecimento dos bens do património histórico, artístico e cultural; bem como, verificar se poderão existir dificuldades no reconhecimento destes bens, nos municípios da sub-região Minho-Lima. Com este estudo concluímos que, ao contrário do POCAL, o SNC-AP refere que o património histórico tangível deve ser classificado como ativos fixos tangíveis, desde que obedeam aos critérios de reconhecimento destes. Relativamente aos municípios em questão, concluímos que adotar o SNC-AP será a solução para ultrapassar as dificuldades de reconhecimento destes bens, garantindo alguma comparabilidade da informação.

PALAVRAS-CHAVE: Reconhecimento; Património histórico, artístico e cultural; Municípios.

Abstract

This work aims to analyze the provisions of POCAL (1999) and the SNC-AP (2015), regarding the recognition of heritage assets; as well as verify if there may be difficulties in recognition of these assets in the municipalities of Minho-Lima sub-region. With this study we conclude that, unlike POCAL, the SNC-AP states that tangible historical assets should be classified as tangible fixed assets if they comply with the recognition criteria. Regarding the municipalities in question, we conclude that adopting the SNC-AP will be the solution to overcome the difficulties of recognizing these assets and guarantee some comparability of the information.

KEYWORDS: Recognition; Heritage assets; Municipalities.

1. Introdução

Atendendo à importância atualmente atribuída, no âmbito da Contabilidade Pública, ao valor do património, é necessário que as entidades públicas procedam a um devido levantamento de todos os elementos que compõem o seu património. A questão que se coloca é relativamente a alguns elementos patrimoniais que, pelas suas características, têm levantando problemas quando ao seu reconhecimento e mensuração. Destaca-se aqui o caso dos bens do património histórico, artístico e cultural (BPHAC).

Conforme Rua & Carvalho (2006), o reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras, nomeadamente dos ativos, é um dos elementos da estrutura concetual que, de acordo com o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), deve ser entendido como “o processo de incorporar, numa demonstração financeira adequada, um determinado item que cumpre a definição prevista de elemento e pode ser mensurado com fiabilidade” (SNC-AP, 2015, EC, §112).

Então, para que um elemento seja reconhecido numa demonstração financeira, implica que este cumpra cumulativamente dois critérios de reconhecimento (SNC-AP, 2015, EC, §113), a saber:

- Critério 1: é necessário que preencha a definição de um elemento; e, simultaneamente,
- Critério 2: que esse elemento possa ser mensurado de uma forma que assegure o cumprimento das características qualitativas da informação.

A *International Federation of Accountants* (IFAC) (1995), no §.082 do *Study 5 – “Definition and Recognition of Assets”*, e referenciando o *International Accounting Standards Board* (IASB) (1989), também faz menção aos critérios de reconhecimento.

Os planos setoriais de contabilidade anteriormente em vigor em Portugal, nomeadamente o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL, 1999), não fazem qualquer referência aos critérios a cumprir no reconhecimento dos ativos, limitando-se apenas a mencionar a composição das demonstrações financeiras. Perante estas carências concetuais, a decisão de reconhecer, ou não, um determinado elemento como ativo, não tem sido uniformemente tomada por diferentes entidades públicas, o que tem causado alguns problemas em termos de comparabilidade da informação financeira.

A Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público (NICSP) nº 1 (IPSASB, 2006b), do *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), define ativo como sendo “recursos controlados por uma entidade como resultado de eventos passados e dos quais se espera que fluam para a entidade, benefícios económicos futuros ou potencial de serviço”.

De forma semelhante, a estrutura concetual do SNC-AP (2015), no seu §88, define ativo como “um recurso presentemente controlado pela entidade pública como resultado de um evento passado”.

Considerando o conceito de ativo, e no contexto de reconhecer, ou não, os BPHAC como tal, muita discussão se tem levantado por parte de diversos autores, já que nem todos concordam que este tipo de bens preenchem o referido conceito.

Por outro lado, se os BPHAC forem reconhecidos como ativos, outra questão que se coloca é como reconhecer os BPHAC, isto é, em que classe de ativos devem ser integrados, e qual o valor a atribuir-lhes.

Tendo presente estes aspetos, este trabalho tem por objetivos, em primeiro lugar, analisar o disposto nos normativos POCAL (1999) e SNC-AP (2015) quanto ao reconhecimento dos ativos e, mais precisamente, quanto aos BPHAC, se estes cumprem, ou não, os critérios para o seu reconhecimento como ativos; e, em segundo lugar, analisar a proporção de

BPHAC reconhecidos pelos municípios da sub-região portuguesa Minho-Lima, face ao total do seu ativo, de forma a identificar se poderão existir dificuldades no seu reconhecimento, ultrapassáveis com a aplicação do SNC-AP (2015).

Para o efeito, é apresentada no capítulo dois deste trabalho, uma revisão de literatura, na qual é estudado o polémico reconhecimento dos BPHAC, atendendo à opinião de diversos autores e ao disposto nos normativos portugueses e internacionais; e, no capítulo três, é apresentado um estudo acerca dos BPHAC reconhecidos pelos municípios da sub-região Minho-Lima; seguindo-se, num último capítulo, as principais conclusões obtidas com este trabalho.

2. Revisão de literatura

2.1. Primeiro critério de reconhecimento: a definição de um elemento

No que respeita aos BPHAC, no POCAL (1999), estes encontram-se classificados como um dos tipos de bens de domínio público, daí que importa definir, em primeiro lugar, o que se entende por bens de domínio público.

De acordo com Rua (2016, p. 78), os bens de domínio público são entendidos como aqueles “bens que pertencem a uma pessoa coletiva de direito público e que se encontram afetos a um fim de utilidade pública”.

Apesar dos bens de domínio público serem, na generalidade¹, materiais ou corpóreos, e de alguns deles estarem mencionados, por exemplo, na NICSP nº 17 do IPSASB (2006c), como “*Property, plant and equipment*”, isto é, ativos fixos tangíveis, eles possuem características que os distinguem destes.

Na verdade, os bens de domínio público não têm um objetivo comercial de obtenção de fluxos de caixa, mas antes o seu objetivo é social; estão destinados para serem utilizados pela generalidade dos cidadãos (AECA, 2005, §77), sendo cobradas quantias que ficam muito aquém do real valor dos serviços prestados e que não compensam os seus elevados custos de manutenção (Glazer & Jaenicke, 1991), produzindo na maioria das vezes fluxos de caixa negativos.

Relativamente aos BPHAC, de acordo com Rua (2016, p. 78), “estes possuem de uma forma “mais vincada” as características dos bens de domínio público”, por isso os classificamos como um dos tipos desses bens.

O IPSASB (2006c), no §10 da NICSP nº 17, faz referência aos BPHAC, mencionando também que muitos ativos são classificados como tal em virtude da sua importância cultural e histórica.

A *Asociación Española de de Contabilidad y Administración de Empresas* (AECA) (2005), no §80, refere que o património histórico, artístico e cultural é formado por “bens imóveis e objetos móveis de interesse artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico ou técnico; coleções, o património documental e bibliográfico; as minas e zonas arqueológicas, assim como os sítios naturais, jardins e parques que tenham valor artístico, histórico ou antropológico”. Igual definição é também apresentada no ponto 3º da 2ª parte do *Plan General de Contabilidad Pública* (PGCP) (2010) espanhol.

O SNC-AP (2015), no §7 da Norma de Contabilidade Pública (NCP) nº 5, refere que estes bens são assim designados devido ao seu significado histórico, artístico, cultural ou ambiental; apresentando como exemplos, o caso dos edifícios históricos e monumentos, sítios arqueológicos, áreas de conservação, reservas naturais e obras de arte.

¹ Note-se que poderão existir casos especiais de bens de domínio público intangíveis (Flores Jimeno, 2006).

Atendendo a estes conceitos de BPHAC, e de acordo com o §10 da NICSP nº 17 do IPSASB (2006c), com o ponto 3º, da 2ª parte, do PGCP (2010) espanhol, e também com o §7 da NCP nº 5 do SNC-AP (2015), existem características evidenciadas por estes ativos, mas que não são exclusivas destes ativos, como sejam:

- No seu valor teremos de atender à componente cultural e histórica que improvavelmente aparecerá refletida no seu simples valor de mercado (quando existente);
- Existem proibições e restrições na sua venda, resultantes de imposições legais e estatutárias;
- São bens que, de um modo geral, são insubstituíveis, cujo valor aumenta com a sua antiguidade, apesar de fisicamente as suas condições se deteriorarem;
- A sua vida útil, na maioria dos casos, é de difícil estimação, podendo mesmo ser indeterminada.
- São detidos geralmente para fins sociais, e não para propósitos administrativos ou financeiros.

Vemos assim que os BPHAC, tal como os restantes bens de domínio público, são utilizados pelo público em geral na prestação de serviços públicos, mas diferenciam-se dos restantes bens de domínio público, pelas suas características de natureza histórica, artística, cultural, científica e tecnológica.

Uma vez analisado o conceito de BPHAC, uma questão que se coloca é se, pelas suas características, poderemos dizer que estes bens cumprem o conceito de ativo e se, portanto, devem ser classificados como tal.

O IASB (1989) entende que para um elemento ser reconhecido como ativo, têm de fluir benefícios económicos futuros, ou seja, rendimentos (fluxos de caixa positivos), deste para a entidade. Daí que questionamos se, atendendo ao IASB (1989), se poderemos reconhecer os BPHAC como ativos?

Esta questão tem sido amplamente discutida por diversos autores, alguns deles apresentando opiniões discordantes ao seu reconhecimento como ativos, conforme demonstrado no quadro abaixo.

Quadro 1 – Opiniões contra o reconhecimento dos BPHAC como ativos

Autor	Pensamento
Mautz (1981;1988)	<ul style="list-style-type: none"> - Considera que estes bens não produzem rendimentos, ou fluxos de caixa positivos e que, por isso, não podem ser reconhecidos como ativos, por não cumprirem o conceito de ativo e assim o primeiro critério de reconhecimento. - Criou uma nova tipologia de elementos, na qual enquadra este tipo de bens e que denominou de “<i>facilities</i>”, incluindo aqueles bens que, no desempenho da sua função, geram fluxos de caixa negativos, e que por isso devem ser contabilizados separadamente. No entanto, acrescenta que estes podem converter-se em ativos se forem vendidos por um determinado preço, gerando assim um fluxo de caixa líquido e positivo para a entidade.
Barton (2000;2004)	<ul style="list-style-type: none"> - Considera que estes bens não possuem características para que sejam reconhecidos como ativos, porque não produzem benefícios económicos futuros, mas sim fluxos de caixa negativos. Acrescenta ainda que nem mesmo produzem mais-valias resultantes da sua alienação porque, de um modo geral, são inalienáveis, em virtude das restrições ou proibições relativas à sua alienação. - Classifica estes bens como “bens públicos” (“<i>public goods</i>”), com fins sociais, cujo objetivo é “aumentar o bem estar social da Nação”, cujos benefícios sociais ultrapassam os custos financeiros, e cujas características diferem dos existentes no setor privado, nomeadamente por estarem disponíveis para todos os cidadãos, não podendo nenhum deles negar o acesso aos restantes cidadãos. Mais especificamente, este autor denomina a estes bens públicos de “bens em depósito” (“<i>trust assets</i>”), enquanto “ativos das pessoas, geridos e controlados pelo Governo em benefício dos cidadãos” (Barton, 2000, p.230). - Por serem bens que produzem benefícios sociais e não económicos ou financeiros, como dinheiro para o reembolso, ou pagamento, dos passivos da entidade, entende

	que não devem ser contrapostos face a esses passivos, não os incluindo no balanço, mas sim sendo relatados numa demonstração não financeira de “ <i>assets held in trust</i> ”.
--	---

Fonte: Elaboração própria.

Em conformidade com as opiniões evidenciadas no quadro 1, e atendendo apenas a que os BPHAC, como vimos, não produzem fluxos de caixa positivos, ou rendimentos no entendimento do IASB (1989), poderemos concluir que este tipo de elementos não cumprem o conceito de ativo e não podem ser reconhecidos como tal.

Todavia, no conceito de ativo público e no primeiro critério de reconhecimento, é acrescentado o potencial de serviços resultante de um elemento e já não unicamente a produção de rendimentos (IFAC, 1993), de forma a salvaguardar o reconhecimento, como ativos, de elementos que não produzam rendimentos, mas que possuam potencial de prestar serviços públicos. Até porque, mesmo não gerando rendimentos, estes ativos permitem, como refere Peacock (1998), satisfazer no presente um conjunto amplo de cidadãos.

A IFAC (1993), o PGCP (2010) e também a AECA (2001) têm em consideração este aspeto ao acrescentarem, face ao IASB (1989), a possibilidade do elemento ser reconhecido como ativo se utilizado no alcance dos objetivos da entidade, e portanto, na prestação de serviços.

Também o SNC-AP (2015), no §89 da sua estrutura concetual, refere que um ativo deve ter a capacidade de gerar um influxo de potencial de serviço ou de benefícios económicos futuros. Acrescenta no §90 que “o potencial de serviço consiste na capacidade de um ativo ser utilizado na prossecução dos objetivos da entidade pública, sem que, necessariamente, tenham que ser gerados influxos de caixa ou equivalentes de caixa para a entidade”.

Na verdade, deveremos considerar que os benefícios (sociais e já não financeiros), que revertem para a comunidade em geral, enquanto beneficiários dos serviços prestados, são benefícios para a entidade em causa cuja missão é possibilitar a sua prestação (Pallot, 1990; 1997).

O próprio SNC-AP (2015) adverte, no §7 da NCP nº 5, que estes ativos raramente são detidos pela sua capacidade de gerar influxos de caixa, podendo existir obstáculos legais ou sociais para os usar para essas finalidades.

Por isso, o *Study 2* da IFAC (1993), no §.077, refere que estes ativos satisfazem as necessidades de serviços dos seus beneficiários e que devem ser classificados como tal, porque permitem aos Governos alcançar os seus objetivos de fornecer serviços aos membros da comunidade.

Portanto, os BPHAC podem ser reconhecidos como ativos, mesmo que não produzam rendimento ou fluxos de caixa positivos, desde que possuam potencial para prestar serviços, contribuindo assim para o cumprimento dos objetivos da entidade pública, daí que, no âmbito público, tenha sido acrescentado o potencial de serviços no conceito de ativo.

Há várias normas e estudos que classificam os BPHAC, e restantes bens de domínio público, como ativos, nomeadamente:

- A NICSP nº 17 do IPSASB (2006c);
- O *Consulting Paper sobre heritage assets* do IPSASB (2006a);
- O *Study 5* da IFAC (1995);
- A *Standard of Generally Recognized Accounting Practice* (GRAP) nº 17 do ASB-SA (2004).

Também na Austrália, várias normas e pesquisas da *Australian Accounting Research Foundation* (AARF) defendem a inclusão dos BPHAC nas demonstrações financeiras, classificando-os como ativos.

Em Portugal, tanto o POCAL (1999) como atualmente o SNC-AP (2015), também preveem, como estudaremos mais à frente, o reconhecimento destes bens como ativos.

Como vemos, o reconhecimento dos BPHAC como ativos públicos não parece deixar maiores problemas para as entidades (ou organismos) emissoras de normas de âmbito público, nomeadamente para o IPSASB, uma vez que permitem a presença destes elementos nas demonstrações financeiras das entidades responsáveis pelos mesmos, justificando esse facto pelo potencial de serviços deles derivados.

Todavia, ainda existem países que não incluem estes elementos nas demonstrações financeiras das entidades públicas, como é o caso, por exemplo, do Canadá (Hooper et al., 2005; Brusca Aljarde & Benito López, 2002).

O quadro 2 apresenta a opinião favorável de dois autores, quanto ao reconhecimento dos BPHAC enquanto ativos.

Quadro 2 – Opiniões a favor reconhecimento dos BPHAC como ativos

Autor	Pensamento
Pallot (1990: 1992)	<ul style="list-style-type: none"> - Reconhece como ativos os BPHAC, mas atribui-lhes a classificação de “ativos comunitários” (“<i>community assets</i>”), como sendo ativos sem objetivos comerciais, de propriedade comum ou pública, de livre acesso aos cidadãos, distintos da generalidade dos ativos ordinários usados pelas entidades públicas para o alcance direto dos seus fins. - Entende que estes devem ser classificados separadamente dos restantes ativos (que designa de <i>inputs</i>), nomeadamente dos ativos fixos tangíveis, o que pode ser útil na avaliação da posição financeira e da solvência da entidade pública, uma vez que, estes bens não são igualmente vendíveis.
Rowles (1991)	<ul style="list-style-type: none"> - Defende que estes bens sejam classificados como ativos. - Considera que as características que estes ativos apresentam e que os distingue de outros ativos fixos, não servem para caracterizar um grupo de ativos físicos não correntes concetualmente diferente de outros ativos fixos.

Fonte: Elaboração própria.

Conforme apresentado no quadro 2, e apesar das opiniões a favor da classificação dos BPHAC como ativos, outra questão que se levanta é como classificá-los dentro dos ativos das entidades públicas. O primeiro autor considera necessário classificá-los em separado dos restantes ativos; já o segundo não os considera concetualmente diferentes dos restantes ativos tangíveis.

A este respeito, Buch Gómez & Cabaleiro Casal (2007) consideram que estes bens devem ser classificados num grupo a que denominam de ‘*multi-use heritage assets*’², “o qual em determinadas jurisdições não se diferencia dos ativos fixos tangíveis e seria tratado como tal” (Buch Gómez & Cabaleiro Casal, 2007, p.7).

Os diversos planos contabilísticos públicos portugueses, como por exemplo o POCAL (1999), que se baseiam numa ótica patrimonial, classificavam os BPHAC como bens de domínio público, e estes como imobilizados, mas numa conta em separado dos restantes ativos imobilizados, incluindo-os no balanço³.

Atualmente, o §6 da NCP nº 5 do SNC-AP (2015), sobre ativos fixos tangíveis, exige que uma entidade reconheça o património histórico tangível, desde que satisfaçam os critérios

² Ou, o que o *Accounting Standards Board – South Africa (ASB-SA)* (2005) denomina de “*multi purposes heritage assets*”.

³ Em Espanha, no PGCP (2010), tanto os bens de infraestrutura, como os bens do património histórico, também aparecem no balanço enquanto ativos, mas são classificados como fazendo parte do imobilizado material (corpóreo ou ativo fixo tangível) da entidade pública.

de reconhecimento⁴ dos ativos fixos tangíveis. Todavia, nesse mesmo parágrafo também acrescenta que, caso não preencham esses critérios de reconhecimento, pelos menos devem ser divulgados nas notas às demonstrações financeiras.

No âmbito da NICSP nº 17 do IPSASB (2006c) não existe obrigação, nem proibição, de reconhecer no ativo os bens de domínio público que preencham os critérios de reconhecimento de um ativo fixo tangível, mas se as entidades optarem por fazê-lo devem aplicar os requisitos dessa norma.

Em suma, apesar das normas, com destaque para as de âmbito público, permitirem que os BPHAC sejam reconhecidos como ativos, em termos doutrinários alguns autores continuam a não admitir que tais bens sejam reconhecidos como tal, atribuindo-lhes designações distintas.

Contudo, entendemos que, uma vez preenchidos os critérios para o seu reconhecimento, isto é, cumpram o conceito de ativo (desde que fluam benefícios económicos futuros ou potencial de serviços do elemento) e exista fiabilidade da sua mensuração⁵, tais bens devem ser classificados como ativos, e mais especificamente como ativos fixos tangíveis, no caso de serem tangíveis, em conformidade com o definido no SNC-AP (2015).

Portanto, concluímos que, se compararmos o disposto no POCAL (1999) e na NCP nº 5 do SNC-AP (2015) quanto ao reconhecimento dos BPHAC, verificamos uma diferença notória quanto à obrigatoriedade no POCAL (1999) de reconhecer este tipo de ativos numa conta criada para esse fim, dentro do imobilizado da entidade pública, mas em separado dos restantes ativos; enquanto que, na NCP nº 5 do SNC-AP (2015) é exigido que sejam classificados como ativos fixos tangíveis, numa subconta integrada nestes e designada para esse efeito.

2.2. Segundo critério de reconhecimento: a fiabilidade da mensuração

Ao considerarmos que os BPHAC podem cumprir com o primeiro critério de reconhecimento, não se descarta que existam problemas quanto à sua mensuração.

O ponto 4.1.7. do POCAL (1999) refere que os bens de domínio público, e no caso em análise os BPHAC, devem ser mensurados, “sempre que possível, ao custo de aquisição ou ao custo de produção” (critérios gerais de valoração).

Constatamos que os problemas na mensuração dos BPHAC resultam, desde logo, do facto de que grande parte desses bens não possui custos de aquisição ou de produção, em virtude, nomeadamente, dos elevados anos da sua existência (Barton, 2000).

Na verdade, existem BPHAC que se desconhece o seu custo de aquisição, ou porque foram obtidos sem qualquer contrapartida monetária, ou então porque a antiguidade da sua aquisição não permite determinar o seu custo de aquisição, o que impossibilita a aplicação da regra geral, de mensuração inicial. Porter (2004, p.74) refere que “a falta de um custo identificável e relevante indica que o custo histórico não é um método útil para mensurar os *heritage assets*”.

Por isso, o POCAL (1999) permite também a aplicação, a este tipo de ativos, do valor resultante da avaliação ou do valor patrimonial; permitindo, em última instância, que o ativo conste com o valor zero, no caso de não ser aplicável nenhum daqueles critérios.

Atendendo às dificuldades de mensuração deste tipo de bens, muitas entidades apresentam-nos com valor zero, tal como o próprio POCAL também o permite, ou nem

⁴ O §10 da NCP nº 5 (SNC-AP, 2015) refere dois critérios de reconhecimento dos ativos fixos tangíveis, a saber: seja provável que fluirão para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço; e, que tenham um valor que possa ser mensurado fiavelmente.

⁵ Este critério será analisado no subponto 2.2 deste trabalho.

sequer procedem ao seu reconhecimento, distorcendo os valores apresentados no balanço, podendo distorcer a verdadeira situação económica da entidade e levar os utilizadores da informação a “obter uma imagem errada da entidade, que provavelmente será de índole negativa ao esta ser titular de importantes ativos especiais” (Buch Gómez & Cabaleiro Casal, 2007, p.6).

Ultrapassando alguns destes problemas de mensuração, o SNC-AP (2015), e à semelhança da NICSP nº 17 do IPSASB (2006c), apresenta dois momentos de mensuração, não mencionados explicitamente no POCAL (1999), a saber: a mensuração no reconhecimento e a mensuração subsequente.

No que tange à mensuração no reconhecimento, a regra geral de mensuração, apresentada na NCP nº 5 (SNC-AP, 2015), é o custo. Todavia, esta norma prevê algumas situações particulares às quais se aplicam critérios distintos, a saber:

- Ativos adquiridos através de uma transação sem contraprestação, aos quais se aplica o justo valor à data de reconhecimento, conforme o §28 da NCP nº 5 (SNC-AP, 2015). Todavia, o §19 da NCP nº 5 (SNC-AP, 2015) refere ainda que, no caso de ativos fixos tangíveis adquiridos através de uma transação sem contraprestação, e:
 - o tratando-se de imóveis, a mensuração deve fazer-se pelo seu valor patrimonial tributário (VPT);
 - o para outros ativos, a mensuração deve fazer-se pelo custo do bem recebido ou, na sua falta, pelo respetivo valor de mercado.
- Ativos obtidos por troca, de um ou mais ativos não monetários, ou de uma combinação de ativos monetários e não monetários: o §30 da NCP nº 5 (SNC-AP, 2015) refere que, nessas situações, o custo deve ser mensurado ao justo valor, com as devidas exceções.

Daí que, no âmbito do SNC-AP (2015), os BPHAC caem nas exceções ao custo anteriormente mencionadas, sendo uma das soluções, a aplicação do critério do valor patrimonial tributário.

Relativamente ao critério do valor de mercado, na maioria dos casos, os BPHAC são bens inalienáveis, pela inexistência de mercado para os mesmos ou pela proibição ou restrição da sua alienação, o que torna difícil a atribuição de um valor de mercado.

Por isso, quanto à exceção da aplicação do justo valor, a NICSP nº 17 (IPSASB, 2006c) refere também alternativas à determinação do justo valor, na inexistência de mercados para os bens em causa, nomeadamente pela estimação do custo de reposição depreciado do ativo, através do preço de compra de ativos semelhantes (método comparativo), ou do custo de reprodução do ativo (Rua, 2016, p. 86). Se dificilmente existem bens semelhantes aos BPHAC, pois estes são na maioria das vezes únicos, o que dificulta a aplicação do método comparativo, o mesmo não podemos dizer da aplicação do custo de reprodução do ativo.

No que respeita à mensuração subsequente, a NCP nº 5 do SNC-AP (2015) aponta a mensuração ao custo, menos depreciações e imparidades acumuladas. Mas também permite que, em algumas circunstâncias seja aplicada a revalorização dos ativos, com critérios e parâmetros a definir em dispositivo legal adequado. Note-se que o SNC-AP (2015) não seguiu, neste momento de mensuração, a NICSP nº 17 do IPSASB (2006c), na medida em que, nesta norma, os modelos do custo e da revalorização são colocados ao mesmo nível, enquanto modelos opcionais.

A aplicação destes modelos aos BPHAC vai implicar os mesmos problemas já mencionados na mensuração inicial. Sendo certo que, se inicialmente não foi possível aplicar o custo de aquisição, na mensuração subsequente o problema subsistirá.

Todavia, estes bens poderão ser reconhecidos como ativos públicos quando, pela aplicação de métodos fiáveis, seja possível mensurar os BPHAC; e, cumprindo também o primeiro

critério de reconhecimento, isto é, cumprindo o conceito de ativo e possuindo potencial de prestar serviços.

3. O reconhecimento dos BPHAC dos municípios da sub-região Minho-Lima

3.1. Objetivo, amostra e metodologia

É objetivo deste estudo, analisar a proporção de BPHAC reconhecidos pelos municípios da sub-região Minho-Lima, face ao total do seu ativo, de forma a identificar se poderão existir dificuldades no seu reconhecimento, ultrapassáveis com a aplicação do SNC-AP.

Este estudo tem por base a análise dos dados dos 10 municípios que constituem a sub-região Minho-Lima (Portugal), nos anos 2014, 2015 e 2016. De forma a evitar citar o nome dos diferentes municípios, estes foram numerados aleatoriamente de 1 a 10, atribuindo-lhes a designação de M1 a M10.

Para a recolha da informação necessária à elaboração deste estudo, procedeu-se à consulta direta das contas (Balanço e algumas notas do anexo às demonstrações financeiras) dos municípios que integram a referida sub-região, disponíveis nos sítios de internet de cada um deles. De notar que tais contas foram elaboradas em conformidade com o POCAL (1999) em vigor nesse período.

Após a recolha da informação, procedeu-se à sua compilação em bases de dados e ao seu tratamento estatístico, com a ajuda de programas apropriados, como por exemplo, o Excel.

3.2. Resultados

No intuito de estudarmos se existem dificuldades no reconhecimento dos BPHAC dos municípios da sub-região Minho-Lima, analisamos em primeiro lugar, os valores destes bens, bem como do total dos bens de domínio público (BDP) e do total do ativo (A), apresentados pelos municípios em estudo.

Quadro 3 – Valores totais dos BPHAC, BDP e do Ativo dos municípios da sub-região Minho-Lima

(valores em euros, arredondados à unidade)

Município	2014			2015			2016		
	BPHAC	BDP	Ativo	BPHAC	BDP	Ativo	BPHAC	BDP	Ativo
M1	0	72.007.516	138.096.918	0	69.835.730	140.989.998	0	64.795.380	135.717.919
M2	19.609	26.032.009	63.342.823	19.355	28.838.305	65.517.257	601.531	26.880.076	60.714.066
M3	1.477.246	28.607.650	64.499.223	1.468.021	29.164.301	64.984.032	1.458.796	29.259.465	65.211.081
M4	52.500	24.859.361	64.135.968	116.426	24.596.643	64.397.768	116.426	24.073.908	64.167.538
M5	3.842.196	50.292.515	74.895.056	3.986.104	50.504.549	74.472.300	4.003.466	51.107.274	72.647.390
M6	23.384	15.976.577	59.350.585	23.278	15.505.599	58.636.672	23.173	14.842.172	61.699.275
M7	2.235.964	50.287.401	193.847.559	2.220.351	46.730.635	194.820.079	2.204.739	45.880.131	191.904.886
M8	2.402.625	22.058.741	47.945.129	2.184.315	20.986.114	50.893.953	1.366.006	20.641.662	51.397.768
M9	810.483	39.592.494	205.734.836	810.483	38.628.996	227.761.836	813.872	37.374.743	226.383.267
M10	0	7.738.067	60.865.822	0	11.845.556	61.999.916	0	13.305.755	60.441.286
Total sub-região	10.864.006	337.452.330	972.713.919	10.828.335	336.636.428	1.004.473.812	10.588.008	328.160.567	990.284.476

Fonte: Elaboração própria, com base nas contas dos municípios.

Relativamente ao valor do total do ativo da sub-região Minho-Lima, e com base no quadro 3, constatamos que aumentou em 2015, apresentando uma variação de 3,3% nesse ano face ao ano anterior, e uma diminuição de 1,4% em 2016. Os BDP diminuíram nos anos em análise, com maior ênfase para o último ano, apresentando uma diminuição de 0,24% em 2015 e de 2,52% em 2016.

A variação do total do ativo da sub-região em análise, acompanha a variação do total do ativo do conjunto dos 308 municípios portugueses, que apresenta um aumento em 2015 de 1,6% e uma diminuição de 0,1% no ano 2016, se bem que com variações menores do que na referida sub-região. No caso dos BDP dos 308 municípios portugueses apresentam um aumento de 1,3% no ano 2015, contrariando a tendência nesse ano da sub-região estudada, e uma diminuição de 1,6% em 2016, conforme dados recolhidos de Carvalho et al. (2017).

No que respeita à variação dos BPHAC no total da sub-região, constatamos uma diminuição desses valores nos anos em análise, com destaque para o ano de 2016, com uma diminuição de 2,2%.

Se procedermos a uma análise por cada município que compõe esta sub-região, verificamos que esta diminuição dos BPHAC no total da sub-região no ano 2016, se deve sobretudo à diminuição destes bens no município M8, nesse mesmo ano, não compensado pelo aumento de BPHAC do município M2.

Relativamente à diminuição dos BPHAC do município M8 apenas se encontra informação sobre as diminuições resultantes das depreciações dos bens, sendo certo que estas não totalizam o montante dessa diminuição.

Quanto ao aumento dos BPHAC do município M2, também no ano 2016, pode dever-se à “aquisição de bens novos, a doações (que atualmente são, regra geral, raras), ou então ao reconhecimento de bens já existentes mas que, por dificuldades no seu reconhecimento ou mensuração até então existentes, ainda não tinham sido reconhecidos” (Rua, 2016, p. 88).

Assim, analisamos a variação dos BPHAC do município M2, no ano 2016, comparativamente com os valores que apresenta nas aquisições de bens de capital (agrupamento 07, das despesas de capital), e verificamos que, estas apresentam uma variação de bens de domínio público, de vária ordem, mas não é efetuada qualquer referência à aquisição de bens do património histórico, artístico e cultural. Isto permite-nos concluir que essa variação dos BPHAC, no ano 2016, não é devida à aquisição de bens novos, mas possivelmente a avaliações de bens já existentes, mas ainda não reconhecidos anteriormente. Até porque muito recentemente, muitos municípios ainda se encontravam a inventariar o seu património, possuindo ativos que ainda não tinham sido alvo de reconhecimento, o que evidencia problemas no reconhecimento deste tipo de bens. Todavia, esta conclusão não foi possível comprovar pela indisponibilização do anexo às demonstrações financeiras no site desse município.

Por exemplo, os municípios M3 e M7, apesar de não apresentarem aumentos dos BPHAC, nos anos analisados, referem nas notas às demonstrações financeiras que ainda possuem bens que não se encontram avaliados. Também o município M4 refere, no anexo às demonstrações financeiras, que alguns dos bens aparecem no balanço com valor zero, o que mais uma vez evidencia dificuldades no reconhecimento e mensuração deste tipo de ativos.

Na análise da variação de BPHAC por município, verificamos também que os municípios M1 e M10 não reconhecem BPHAC. O primeiro nada menciona a respeito como justificação. Mas o segundo refere, no anexo às demonstrações financeiras, que a inventariação pode não estar completa atendendo à dispersão e antiguidade dos bens.

O município M4 apresenta apenas um aumento de BPHAC, no ano 2015, que se deve a transferências; e, no ano 2016, o valor mantém-se, o que se deve ao facto de, nesse ano, não haver aumentos e também de não depreciar este tipo de ativos, considerando que se

enquadram no mencionado na alínea a) do nº 1 do art.º 36 da Portaria 671/2000, de 17 de abril, que aprovou o Cadastro e Inventário dos Bens do Estado (CIBE), e que por isso não estão sujeitos a depreciação. Também o município M9 não deprecia os BPHAC, pelo mesmo motivo que o município M4 apresenta. Apesar destes municípios não depreciarem os BPHAC, registam depreciações de outros BDP, como é o caso dos bens de infraestrutura.

Todavia, os municípios M3, M6 e M7 apresentam diminuições dos BPHAC, nos anos analisados, que se devem apenas ao reconhecimento das depreciações nesses mesmos anos e não a um desreconhecimento desses ativos.

Em suma, vemos assim que ainda existem municípios que não reconhecem este tipo de bens e outros que referem que estes bens não estão na totalidade refletidos no balanço ou se encontram refletidos com valor zero, o que nos permite concluir que, depois de decorridos 16 anos após a aprovação do POCAL (1999), ainda existem bens por inventariar o que se deve a dificuldades no reconhecimento dos ativos em análise.

Analisando o peso que os BPHAC representam face ao total dos BDP, e destes face ao total do ativo, o quadro 4 apresenta os valores obtidos.

Quadro 4 – Proporções de BPHAC/BDP e de BDP/A dos municípios da sub-região Minho-Lima

Município	2014		2015		2016	
	BPHAC/BDP	BDP/A	BPHAC /BDP	BDP/A	BPHAC /BDP	BDP/A
M1	0,00%	52,14%	0,00%	49,53%	0,00%	47,74%
M2	0,08%	41,10%	0,07%	44,02%	2,24%	44,27%
M3	5,16%	44,35%	5,03%	44,88%	4,99%	44,87%
M4	0,21%	38,76%	0,47%	38,19%	0,48%	37,52%
M5	7,64%	67,15%	7,89%	67,82%	7,83%	70,35%
M6	0,15%	26,92%	0,15%	26,44%	0,16%	24,06%
M7	4,45%	25,94%	4,75%	23,99%	4,81%	23,91%
M8	10,89%	46,01%	10,41%	41,23%	6,62%	40,16%
M9	2,05%	19,24%	2,10%	16,96%	2,18%	16,51%
M10	0,00%	12,71%	0,00%	19,11%	0,00%	22,01%
Total sub-região	3,22%	34,69%	3,22%	33,51%	3,23%	33,14%

Fonte: Elaboração própria.

Pelo quadro 4, e no que respeita ao total da sub-região Minho-Lima, os BPHAC representam uma pequena parcela dos BDP desta sub-região, não se verificando alterações substanciais nesta proporção, nos anos analisados. Todavia, os BDP representam mais de um terço do total dos ativos desta sub-região (34,69% em 2014, 33,51% em 2015 e 33,14% em 2016), proporção um pouco superior à apresentada pelo total dos municípios portugueses que ronda os 32% nos anos analisados, conforme dados obtidos de Carvalho et al. (2017).

Estes valores evidenciam a importância que os BDP representam no ativo dos municípios, representando uma importante fatia do ativo dessas entidades.

No que respeita a uma análise por município, e quanto ao peso dos BPHAC face ao total de BDP de cada município, verificamos que, nos anos 2014 e 2015, o município M8 é o que apresenta uma maior proporção de BPHAC face aos seus BDP, representando cerca de 10,89% no ano 2014. No ano 2016, é o município M5 que apresenta maior proporção, aproximando-se também deste o município M8.

Para além dos municípios que não reconhecem BPHAC, e que são os M1 e M10, existem outros cuja proporção de BPHAC/BDP é muito reduzida, como é o caso dos municípios M2, M4 e M6. Sendo que o município M4 admite mesmo, nas notas às demonstrações

financeiras, que possui bens por avaliar e que aguardam aprovação do regulamento interno de avaliação.

Na verdade, para todos os municípios da sub-região em análise, verificamos que o tipo de BDP com maior peso face ao total destes, são as outras construções e infraestruturas, reconhecidas por todos os municípios da análise e com valores bastante elevados face ao total de BDP.

Apesar do total de BDP da sub-região representar cerca de um terço do total dos ativos, o mesmo acontecendo para o total dos municípios portugueses, verificamos pelo quadro 4, que existem municípios desta sub-região nos quais os BDP representam cerca, ou mais, de 50% do total dos seus ativos, como é o caso dos municípios M1 e M5. Destaca-se o município M5, no ano 2016, cujos BDP representam 70,35% do total do seu ativo, o que se pode dever, como já tivemos oportunidade de analisar, não apenas a aquisições de bens novos, mas também ao reconhecimento de bens já existentes, mas até então não reconhecidos.

Portanto, apesar do POCAL já ter sido aprovado em 1999, ainda existem municípios com dificuldades no reconhecimento de certos bens, e que não terminaram o seu processo de inventariação, o que se deve ao facto do POCAL (1999) não mencionar os critérios que um elemento deve cumprir para o seu reconhecimento como ativo.

Daí que, com a entrada em vigor do SNC-AP (2015) e, conseqüentemente, com a definição de critérios de reconhecimento precisos a serem seguidos consistentemente por todos os municípios, espera-se que sejam ultrapassados alguns dos problemas inerentes ao reconhecimento dos bens em análise, garantindo alguma comparabilidade dos valores patrimoniais.

4. Conclusão

Para que um elemento seja reconhecido como ativo deve cumprir os critérios para o seu reconhecimento, associados ao conceito de ativo e à fiabilidade da sua mensuração. Estes requisitos, definidos explicitamente na NICSP nº 17 do IPSASB (2006c), bem como no SNC-AP (2015), não se encontravam definidos nos planos setoriais portugueses de contabilidade pública, e mais propriamente no POCAL (1999).

Quanto ao cumprimento destes requisitos por parte dos BPHAC, com vista ao seu reconhecimento como ativos, constatamos que existem vários autores que discordam do seu reconhecimento, pois consideram que este tipo de elementos produz fluxos de caixa negativos e, portanto, não geram quaisquer benefícios para a entidade, entendendo estes benefícios enquanto rendimentos.

Não obstante, outros autores consideram que estes bens devem ser reconhecidos como ativos pois possuem potencial de prestar serviços, podendo ser utilizados pela entidade pública para o alcance dos seus objetivos.

O próprio POCAL (1999) considera estes elementos como ativos, integrando-os no seu plano de contas, dentro do Imobilizado, numa conta designada para esse efeito. Também as normas internacionais do IPSASB e, mais recentemente, o SNC-AP (2015) permitem o reconhecimento destes bens como ativos.

Portanto, somos da opinião que, uma vez preenchidos os critérios para o reconhecimento dos ativos, os BPHAC devem ser reconhecidos como ativos, e mais especificamente enquanto investimentos, na classe 4 do plano de contas, de acordo com o definido no SNC-AP (2015).

Do estudo efetuado, aos municípios da sub-região Minho-Lima, verificamos que ainda existem municípios que não reconhecem BPHAC, e outros que referem que estes bens não estão na totalidade refletidos no balanço, ou se encontram reconhecidos com valor zero. Isto

significa que o primeiro balanço POCAL também já se encontrava incompleto, que os aumentos destes bens, em balanços posteriores, nem sempre se deve à aquisição de bens novos, mas sim ao reconhecimento de bens já existentes que, entretanto, foram inventariados, e que o processo de inventariação ainda se encontra em curso para alguns desses municípios.

Por essa razão, e para uma parte dos municípios analisados, os BPHAC ainda representam um peso reduzido no total dos BDP. Todavia, os BDP representam cerca de um terço do total do ativo desses municípios, o que evidencia a importância que estes bens representam no ativo dos municípios.

Na verdade, a inexistência de critérios de reconhecimento dos ativos explicitamente definidos nos planos setoriais de contabilidade em Portugal, justifica as dificuldades existentes no reconhecimento destes elementos, nos anos analisados.

Todavia, com o SNC-AP (2015) estas questões concetuais são ultrapassadas, já que, como vimos, são definidos explicitamente os critérios de reconhecimentos dos elementos das demonstrações financeiras, fornecendo um adequado quadro concetual a seguir na aplicação das normas contabilísticas. Espera-se assim que este sistema contabilístico, ao ser colocado em prática, venha solucionar os problemas inerentes ao reconhecimento dos ativos, e também à sua mensuração, “permitindo colmatar as carências concetuais atualmente existentes e aumentar a comparabilidade da informação e dos valores do património dos diferentes municípios” (Rua, 2016, p.91). Todavia, vai implicar um esforço acrescido para aqueles municípios que ainda não concluíram, até então, a inventariação do seu património, e que, com a aplicação do SNC-AP, o terão necessariamente de fazer.

Na elaboração deste trabalho foram sentidas algumas limitações no que se refere ao estudo das variações de alguns valores das contas dos municípios, já que, alguns deles, não fornecem o anexo às demonstrações financeiras, e a maioria dos que o fornecem, apresentam-no incompleto, com pouca informação adicional àquela que é disponibilizada no balanço.

Espera-se, numa fase posterior, dar continuidade a este estudo, comparando os resultados aqui obtidos com os que futuramente se poderão obter, para estes municípios, pela análise das contas elaboradas com base no SNC-AP (2015), de forma a verificarmos se realmente, na prática, existem melhorias manifestamente evidentes em termos de reconhecimento destes ativos.

Referências Bibliográficas

Livros e artigos de opinião:

Barton, A. (2000). Accounting for public heritage facilities – assets or liabilities of the government? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13(2), 219-235.

Barton, A. (2004). The conceptual arguments concerning accounting for public *heritage assets*: a note. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(3), 434-440.

Brusca Alijarde, I. & Benito López, B. (2002). Panorama Internacional de la Contabilidad Pública. In *VII Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública*, Espanha, Abril de 2002. Murcia: ASEPUC.

Buch Gómez, E. & Cabaleiro Casal, R. (2007). Heritage assets e infraestructuras públicas: cómo, dónde y por cuánto? In *II Congreso ACCID*, Espanha, Maio de 2007. Barcelona: ACCID.

Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P. & Jorge, S. (2017). *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2016*. Lisboa: OCC.

- Flores Jimeno, M. R. (2006). La determinación del valor razonable en el inmovilizado no financiero: Especial referencia al patrimonio cultural. *Partida Doble*, XVI(178), 32- 49.
- Glazer, A. S. & Jaenicke, H. R. (1991). The conceptual framework, Museum Collections, and user-orientated financial statements. *Accounting Horizons*, 5(4), 28-43.
- Hooper, K., Kearins, K. & Green, R. (2005). Knowing 'the price of everything and the value of nothing': accounting for heritage assets. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(3), 410-433.
- Mautz, R.K. (1981). Financial Reporting: Should Government Emulate Business? *Journal of Accountancy*, 152(2), 53-60.
- Mautz, R.K. (1988). Monuments, Mistakes and Opportunities. *Accounting Horizons*, Junho, 123-128.
- Pallot, J. (1990). The nature of Public Assets: a response to Mautz. *Accounting Horizons*, Junho, 79-85.
- Pallot, J. (1992). Elements of a Theoretical framework for public sector accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(1), 38-59.
- Pallot, J. (1997). Infrastructure accounting for local authorities: technical, management and political context. *Financial Accountability and Management*, 13(3), 225-241.
- Peacock, A. (1998). The Economist and heritage policy: A review of the issues. In: Peacock *et al.*, *Does the past have a future? The political economy of heritage* (pp. 1-26). London: The Institute of Economic Affairs.
- Porter, S. (2004). An examination of measurement methods for valuing heritage assets using a tourism perspective. *QRAM*, 1(2), 68-92.
- Rowles, T. R. (1991). Infrastructure and heritage asset accounting. *Australian Accountant*, 61(6), 69-73.
- Rua, S. C. & Carvalho, J. B. C. (2006). *Contabilidade Pública – estrutura conceptual*. Lisboa: Publisher Team.
- Rua, S.C. (2016). El reconocimiento de los bienes de dominio público: el caso de los municipios portugueses. *Intangible Capital*, 12(1), 73-94.

Normas contabilísticas e outra legislação:

- Accounting Standards Board – South Africa (ASB-SA) (2004). Standard of Generally recognized accounting practice (GRAP) nº 17 - *Property, Plant and Equipment*. Pretoria: ASB-SA.
- Accounting Standards Board – South Africa (ASB-SA) (2005). Discussion Paper 2 – *Heritage Assets*. Pretoria: ASB-SA.
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) (2001). Marco Conceptual para la Información Financiera de las Administraciones Públicas. *Documentos AECA - Serie Contabilidad y Administración del Sector Público*, Documento nº 1. Madrid: AECA.
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) (2005). Inmovilizado no Financiero de las Administraciones Públicas. *Documentos AECA - Serie Contabilidad y Administración del Sector Público*, Documento nº 2. Madrid: AECA.
- International Accounting Standards Board (IASB) (1989). *Estrutura Conceptual para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras*. London: IASB.

- International Federation of Accountants (IFAC) (1993). Study 2 – Elements of the Financial Statements of National Governments. *International Public Sector Studies*. New York: IFAC.
- International Federation of Accountants (IFAC) (1995). Study 5 – Definition and Recognition of Assets. *International Public Sector Studies*. New York: IFAC.
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2006a). Consulting Paper – *Accounting for Heritage Assets under the Accrual Basis of Accounting*. New York: IPSASB.
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2006b). Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público (NICSP) nº1 – *Apresentação das Demonstrações Financeiras*. New York: IPSASB.
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2006c). Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público (NICSP) nº17 – *Property, Plant and Equipment*. New York: IPSASB.
- Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) (2010). Aprobado por Ordem do Ministerio de Economía y Hacienda 1037/2010, de 13 de Abril de 2010.
- Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) (1999). Decreto-Lei nº54 – A/99 de 22 de Fevereiro.
- Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) (2015). Aprobado pelo Decreto-Lei nº 192/2015, de 11 de setembro.